

**ÉLCIO ROMANO**  
**SÉRGIO RICARDO MENDONÇA**

**CUSTOS INDUSTRIAIS NO SETOR DE VESTUÁRIO – APURAÇÃO E  
DETERMINAÇÃO COMO BASE PARA EXIGÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE  
CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS NO ÂMBITO DA 11ª  
DELEGACIA REGIONAL DA RECEITA ESTADUAL**

Monografia apresentada ao Departamento  
de Contabilidade, do Setor de Ciências  
Sociais Aplicadas, da Universidade  
Federal do Paraná, como requisito para  
obtenção do título de especialista em  
Auditoria Integral

Orientador: Prof. Blênio César Severo  
Peixe

**LONDRINA**

**2003**

## *PENSAMENTO*

*“Nas diversas situações do cotidiano, existe um objetivo. Um caminho para percorrer, uma meta para ser atingida. A vida é um desafio...*

*É necessário muito esforço para que a meta seja alcançada.*

*Mesmo vencido... enquanto brotar um fio de esperança, nem tudo estará perdido.*

*Enquanto existir algo para se apegar, mesmo que simbólico... a esperança não termina.*

*É o segredo para se encontrar a felicidade”.*

## AGRADECIMENTOS

*A DEUS, pela vida e força de vontade.*

*A BLÊNIO CESAR SEVERO PEIXE,  
professor orientador, pela paciência,  
dedicação e prontidão sem os quais este  
trabalho não seria concluído.*

*A ANTONIO RAMIRO DIAS TAVARES,  
que na hora da indecisão, ajudou-nos a  
tomar o rumo certo.*

## *DEDICATÓRIA*

*Dedicamos às nossas esposas e  
aos nossos filhos, pelo apoio e incentivo*

LISTA DE ABREVIATURAS

A

A	.....	Cif Aplicado
	..	
ADCT	.....	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
	..	
ADVOC	.....	Advocatícios
	..	
ALIQ.	.....	Alíquota
	..	
Aln.	.....	Alínea
	..	
ART.	.....	Artigo
	..	

B / C

BC	.....	Base de Cálculo
	..	
BID	.....	Banco Interamericano de Desenvolvimento
	..	
Capac	.....	Capacidade
	..	
CAD/ICMS	.....	Cadastro do ICMS do Paraná
	..	
CCRF	.....	Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais
	..	
CD	.....	Custo Direto
	..	
CF	.....	Constituição Federal
	..	
CI	.....	Custo Indireto
	..	
CIF	.....	Custo Indireto de Fabricação
	..	
CP	.....	Custo do Produto
	..	
CPC	.....	Código de Processo Civil
	..	
CPV	.....	Custo do Produto Vendido
	..	
CTN	.....	Código Tributário Nacional
	..	
CV	.....	Custo das Vendas
	..	

## D / E / F

D	.....	Desfavorável
Desp	..	
	.....	Despesas
DL	..	
	.....	Decreto Lei
DOE	..	
	.....	Diário Oficial do Estado
DOU	..	
	.....	Diário Oficial da União
DRT	..	
	.....	Delegacia da Receita Tributária
E	..	
	.....	Cif Estimado
Ex-Offício	..	
	.....	De ofício
F	.....	Favorável
Fatur.	..	
	.....	Faturamento
FGTS	..	
	.....	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

## I / L

ICMS	.....	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e
	..	Serviços
II	.....	Imposto sobre Importação
IN	..	
	.....	Instrução Normativa
IPI	..	
	.....	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPVA	..	
	.....	Imposto sobre Propriedade de Veículos
	..	Automotores
IR	.....	Imposto de Renda
ISS	..	
	.....	Imposto sobre Serviços
ITCMD	..	
	.....	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e
	..	Doação
LC	.....	Lei complementar
Lçto	..	
	.....	Lançamento
	..	

**M / O / P**

MAT	.....	Materiais
	..	
MO	.....	Mão de Obra
	..	
MOD	.....	Mão de Obra Direta
	..	
MOI	.....	Mão de Obra Indireta
	..	
MP	.....	Matéria Prima
	..	
MPD	.....	Matéria Prima Direta
	..	
MTS	.....	Metros
	..	
OEA	.....	Organização dos Estados Americanos
	..	
PÇ	.....	Peças
	..	
PV	.....	Preço de Venda
	..	
§	.....	Parágrafo
	..	

**R / S**

R	.....	Cif Real
	..	
Rat	.....	Rateio
	..	
Rec	.....	Receitas
	..	
RF	.....	Receita Federal
	..	
RICMS	.....	Regulamento do ICMS
	..	
RIPI	.....	Regulamento do IPI
	..	
Serv	.....	Serviços
	..	
SRF	.....	Secretaria da Receita Federal
	..	
STJ	.....	Superior Tribunal de Justiça
	..	

T / V...

11ªDRR	.....	11ª Delegacia Regional da Receita Estadual do
	..	Paraná
TA	.....	Taxa de Absorção
	..	
TJ	.....	Tribunal de Justiça
	..	
V	.....	Volume
	..	
VC	.....	Variação de Custo
	..	
Vlr	.....	Valor
	..	
VT	.....	Variação Total
	..	
VV	.....	Variação de Volume
	..	



## RESUMO

**ROMANO, E. e MENDONÇA, S.R., CUSTOS INDUSTRIAIS NO SETOR DO VESTUÁRIO – APURAÇÃO E DETERMINAÇÃO COMO BASE PARA EXIGÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS NO ÂMBITO DA 11ª DELEGACIA REGIONAL DA RECEITA ESTADUAL.** Um estudo sobre a formação dos custos industriais no setor do vestuário como base para exigência do ICMS no âmbito da 11ª Delegacia Regional da Receita Estadual, tendo como propósitos, os de pesquisar e de propor um modelo de sistema de custos baseado na indústria, tendo em vista que no trâmite de apuração do valor do imposto a ser cobrado, alguns empresários utilizam-se do sub-faturamento para diminuir o custo do tributo a ser cobrado. E propor ainda a alteração do texto legal, incutido no RICMS – Regulamento do ICMS – Pr, especificamente no capítulo referente à Base de Cálculo no intuito de evitar esta prática de sub-faturamento, mediante o cálculo do custo da produção do bem, confrontando-o com o valor da venda praticada pela empresa. Inclui material que interage com o tema principal objetivando especificamente o confronto de fontes de informação bibliográfica e legal, sondando o universo existente nesse setor, caracterizando a indústria representativa a ser pesquisada, compondo e validando um mapeamento de custos nos termos legais, que satisfaça a premissa de que “custo de venda sempre será superior ao custo direto e indireto da produção de um bem.” Discorre sobre pesquisa e modelos já existentes, conceitos e teorias já apresentados por autores sobre a formação e apuração dos custos e preços de venda, da legislação sobre os tributos, com distinção para as características do ICMS, a legislação prevalente no Estado do Paraná, dentro da competência tributária e no âmbito do Direito Tributário.

**Palavras-Chave:** Custos Industriais, Tributos, Impostos, ICMS, Sonegação, Sub-faturamento, Precificação, Preço de Venda, Código Tributário Nacional, Competência Tributária, Auditoria, Fiscalização, Estado.

E – mail: [romano@pr.gov.br](mailto:romano@pr.gov.br), [smendonc@pr.gov.br](mailto:smendonc@pr.gov.br), [sergiorm2001@yahoo.com.br](mailto:sergiorm2001@yahoo.com.br)

## ÍNDICE

<b>PENSAMENTO .....</b>	<b>II</b>
<b>AGRADECIMENTOS .....</b>	<b>III</b>
<b>DEDICATÓRIA.....</b>	<b>IV</b>
<b>LISTA DE ABREVIATURAS .....</b>	<b>V</b>
<b>RESUMO .....</b>	<b>IX</b>
<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>1</b>
<b>2. REVISÃO DE LITERATURA.....</b>	<b>6</b>
2.1. CUSTOS .....	6
2.1.1. Custos Diretos .....	7
2.1.2. Custos Indiretos de Fabricação .....	9
2.1.3. Custos das Vendas .....	17
2.1.4. Apuração do Custo.....	18
2.2. PRECIFICAÇÃO.....	20
2.2.1. Métodos de Precificação.....	21
2.3. SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	23
2.3.1. Competência Tributária.....	23
2.3.2. Tipos de Tributos.....	24
2.3.3. Natureza Jurídica do Tributo segundo o Art. 4º do CTN... ..	25
2.3.4. Impostos Diretos e Indiretos, Progressivos ou Regressivos.....	26
2.4. A LEGISLAÇÃO PERTINENTE - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.....	33
2.4.1. Fontes do Direito Tributário.....	36
2.4.2. Constituição do Crédito Tributário.....	37

<b>3. METODOLOGIA.....</b>	<b>51</b>
<b>4. RESULTADOS E DISCUSSÃO.....</b>	<b>54</b>
4.1. Apresentação.do Modelo Proposto.....	54
4.2. Análise.do Modelo Proposto.....	56
4.3. Discussão do Modelo Proposto.....	62
4.4. Proposta de Texto Legal.....	64
<b>5. CONCLUSÕES .....</b>	<b>65</b>
<b>6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>69</b>
<b>7. ANEXOS.....</b>	<b>72</b>
ANEXO I - Modelo de Apuração de Custos.....	73
ANEXO II - Simulação.....	80
ANEXO III - Proposta de Texto Legal.....	87
ANEXO IV - Questionário - Entrevista para Discussão do Modelo Proposto.....	90

## 1. INTRODUÇÃO

GAMA et al (2002, p. 7) “A cobrança de tributos sempre possuiu papel essencial no processo histórico e político de todas as nações e muitas vezes foi a causa imediata de sublevações como a inconfidência mineira, movimento pela independência do Brasil que se baseou na indignação com a excessiva carga tributária imposta pelo dominador português.”

Com efeito, agora mais do que nunca o Estado precisa de recursos, e para isso tem que lançar mão de mecanismos legais e jurídicos que dispõe para consegui-los

SANTOS, (1970, p. 21) “Tributo é o termo genérico empregado para designar todas as contribuições em dinheiro arrecadadas de forma compulsória pelo estado para financiar os serviços públicos. No direito tributário brasileiro, o gênero tributo inclui três espécies: o imposto, a taxa e as contribuições de melhoria, que guardam o caráter de pagamento coercitivo mas apresentam traços peculiares que os diferenciam.”

O Código tributário Nacional de 1966, em seu artigo 3º, assim conceitua o tributo:

“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Já PELLIZZARI (1990, p.18) citando o Modelo de Código Tributário para a América Latina, da OEA/BID de 1967, no artigo 13, onde se apresenta um conceito mais incisivo:

“Tributo é a prestação em dinheiro que o Estado, no exercício de seu poder de império, exige como o objetivo de obter recursos para o cumprimento de seus fins.”

Já ALVES (1997, P.01), expõe:

“Tributo é toda prestação pecuniária instituída por lei com caráter compulsório pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no uso de competência constitucional inerente à sua condição de pessoa jurídica de Direito Público.”

O imposto, portanto, é um tributo destinado a atender às necessidades gerais da administração pública, sem assegurar ao contribuinte nenhum proveito direto em contraprestação à parcela que pagou; a taxa remunera serviços específicos prestados de maneira direta ou postos à disposição do contribuinte, mesmo que este não os utilize, tais como os serviços municipais de água e esgoto; as contribuições de melhoria são tributos cobrados em consequência de obra pública que valoriza o imóvel de propriedade do contribuinte e aumenta, assim, seu patrimônio (RESENDE, 1984, p. 54).

PELLIZZARI (1990, p.18-19) declara “...é o tributo por excelência. Sendo tão importante que, (...), é normalmente confundido com o próprio tributo.” Expressando também uma interpretação mais livre, acrescenta “...são os recursos que o poder público toma dos administrados, sem contraprestação específica, e que servem para custear suas atividades.”

O Código Tributário Nacional de 1966, em seu artigo 16º, assim define o impostos:

“Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

Já ALVES (1997, P.01) apresentando a opinião de Alberto Deodato, segundo a qual, a definição mais próxima do ideal é a de *Gaston Jèze*:

“É uma prestação de valor pecuniário, exigida dos indivíduos, segundo regras fixas, para cobrir despesas de interesse geral, cobrado pelo único fato de que, quem o deve pagar, pratica ato ou fato econômico numa comunidade política organizada.”

Interpretando esta definição, esclarece ALVES (1997, P.1-2):

“Uma primeira característica do Imposto é ser uma prestação pecuniária. A exigência, a obrigatoriedade, a coação são outras características. A cobrança está calcada em Regras Fixas, leis anteriores à cobrança, o quanto, à forma e o prazo a ser cobrado.”

Dessa forma, a tributação nada mais é, segundo os autores acima, que uma forma de contribuição para a melhoria das condições de vida da população, englobando desde a infra-estrutura das estradas até a rede de saneamento.

Juridicamente, uma obrigação consiste no fato de que determinada pessoa (devedora) está obrigada a satisfazer outra (credora) de uma prestação correspondente a entregar alguma coisa ou a praticar certo ato ou, ainda, a se abster de certo ato ou fato (fazer ou não fazer), sob pena de sanção .

a) a obrigação principal surge com o fato gerador, diz respeito ao pagamento de tributo, penalidade pecuniária ou ambos, além dos acréscimos, e cessa com a extinção do crédito tributário;

b) a obrigação acessória é uma exigência da legislação para que o sujeito passivo faça ou deixe de fazer algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos; se não cumprida, transforma-se em obrigação principal em razão da multa aplicável. (GAMA et al, 2002, p. 9).

Sabendo-se que o imposto é obrigatório na produção de bens manufaturados, e que estes, inevitavelmente reverterão para o bem-estar da coletividade, surge da relação tributária, o credor como Estado, representando a coletividade (população); e, a parte devedora, as pessoas jurídicas de fato, ou seja, os empresários dos quais são cobrados os tributos em prol da sociedade.

Contudo, durante o trâmite de apuração do valor do imposto a ser cobrado, alguns empresários utilizam-se do sub-faturamento para diminuir o custo do tributo a ser cobrado, no caso do ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), liberando notas com valores de venda inferiores ao custo da produção. Prática esta, improvável no campo da Administração, pois, nada se vende com preço menor que o custo de sua produção, razão esta que implicaria na autofalência da

empresa.

A sonegação pode ser uma ação ou omissão que tem como consequência o não pagamento de tributos.

A maneira mais comum e simples de sonegação é a não documentação do fato (fato gerador) que cria a obrigação tributária.

Acréscimo, ainda uma gama variável de outras estratégias de sonegação, eis algumas:

.... ;

Falta de contabilização ou registro nos livros fiscais próprios de notas fiscais ou faturas;

Falta de contabilização das receitas de atividades acessórias;

Registro de vendas a menor quanto ao preço, quantidade ou qualidade: sub-faturamento.

(PELLIZZARI 1990, p.59)

Tratando-se de uma prática ilegal, caracterizando-se como sonegação ou apropriação indébita de tributos, alguns Estados, como São Paulo, mobilizaram-se no intuito de evitar a prática dessa atividade mediante o cálculo do custo da produção do bem, confrontando-o com o valor da venda praticada pela empresa. Dessa forma, alteraram a Lei Estadual para cobrança do ICMS, na tentativa de extinguir essa prática delituosa.

A consciência tributária deve partir com exemplos que merecerão toda a credibilidade da cidadania. Cobrando mais produtos e serviços oferecidos pelo Estado como contrapartida da real necessidade e dever de poder maior tributante. Combater a sonegação deve ser uma atividade diuturna do poder que tem esta missão e fazer cumprir a lei é questão de formação. (PEIXE, 2000, p.13).

Contudo, o Estado do Paraná, não possui em sua redação legal, artigo ou parágrafo semelhante que minimize esta prática, razão esta que implica na meta da presente pesquisa, ou seja, propor um modelo de sistema de custos, através do mapeamento do processo de transformação, que identifique os componentes e a sua sintonia com o processo jurídico.

Para efetivar essa elaboração será necessário :

- prever confronto de fontes de informação bibliográfica e legal, detalhando para cada passo do objetivo, o aporte teórico providenciado, confrontando-os através da revisão de literatura, analisando daí as reflexões; que informações a

ciência apresenta sobre a questão estudada.

- sondar o universo para caracterizar a indústria representativa a ser pesquisada, utilizando para tal, e como pesquisa documental, o cadastro do Estado no tocante ao setor estudado, como forma de avaliar esse perfil e identificar os elementos que já estão disponíveis para estudo e comparação.

- compor e validar o mapeamento de acordo com os termos legais, por meio de estudos já existentes, relacionando os dados disponíveis, registrando os fatos e mapeando-os de maneira a poder comparar sob sustentação jurídica.

- Recomendando sobretudo, um modelo, satisfazendo a premissa de que “custo de venda sempre será superior ao custo direto e indireto da produção de um bem”, e, propor ainda, alteração e adequação da legislação do ICMS do Paraná, com intuito de identificar e cercear a prática da sonegação de impostos por meio do subfaturamento.



## 2. REVISÃO DA LITERATURA

O conhecimento de conceitos relativos a custos, seus componentes, é de grande importância para que esse tipo de informação possa ser usado no modelo proposto no trabalho. Assim como, as decisões utilizadas nas bases de formação dos preços do produto pronto tornam um dos fatores chaves no desempenho e, em sintonia com a legislação e as fundamentações legais disponíveis, são cruciais para obtenção de um nível adequado, do tema proposto. Assim exposto, aborda-se peremptoriamente: Os Custos, A Precificação, O Sistema Tributário Brasileiro e a Legislação Pertinente.

### 2.1. CUSTOS

Os Sistemas de Custos precisam sempre levar em consideração a qualidade do pessoal envolvido em sua alimentação e em seu processamento, a necessidade de informação do usuário final, a adequacidade de sua adaptação às condições específicas da empresa, a utilização de quantidades físicas associadas aos valores monetários e, acima de tudo, a relação entre a sua utilidade ou a de cada informação e o sacrifício envolvido em sua obtenção.

Segundo PINHO, et al (1992, p. 136 ), “Partindo-se de princípios econômicos, a relação custo x produção, toda produção é um fenômeno econômico que cria bens e serviços para a troca ou permuta, sendo esta partindo de um esforço (trabalho humano) e/ou utilização de bens (maquinaria, equipamento, matéria-prima, etc.), recebendo este a denominação de custo”.

Ainda segundo o autor, “contabilmente entende-se por custo o consumo, avaliado em dinheiro, de bens e serviços para a produção, a qual constitui o objetivo da empresa. Assim pode ser dividido em: custo do investimento, operacionais e de produção.”

Há que se evidenciar, logicamente, os procedimentos básicos para a acumulação de custos no produto, reconhecendo-os, determinando-os e classificando-os, assim como entendidos, a matéria prima, a mão de obra e os custos indiretos de fabricação, “elementos clássicos” do custo de produção.

LEONE afirma:

De acordo com as necessidades gerenciais, apresentadas por diversos níveis gerenciais, a Contabilidade de Custos vai-se organizar em termos de sistemas de acumulação de dados, de critérios de avaliação e de apropriação dos custos a seus portadores (componentes organizacionais, atividades e operações, serviços e produtos e outros objetos de custeio), para produzir relatórios que satisfaçam às exigências dos diversos usuários. (LEONE, 2000, p.22).

Quanto a acumulação de custos no produto, respeitada a natureza de cada custo e os procedimentos formais de medição e registro que decorrem da aplicação dos princípios contábeis (objetividade, materialidade e outros), os custos podem ser Diretos e Indiretos.

#### 2.1.1. Custos Diretos

Por natureza são representados pelo valor dos insumos utilizados diretamente no processo de fabricação. Tais insumos, geralmente determinam as características do produto, isto é, compõem a sua estrutura física. Normalmente são representados pela :

- a) **Matéria Prima:** que compreende o material utilizado no processo de composição do produto. Seu valor é composto por todos os gastos

incorridos na colocação desse ativo em condições de uso, ou seja, impostos não recuperáveis, fretes, seguros, embalagens, descontos, abatimentos, etc.

- b) Mão de Obra:** Entende-se por mão-de-obra segundo WELLINGTON ROCHA, (1992) : “o sacrifício de ativos da entidade para contratar, treinar, manter, remunerar e desligar a contribuição humana ao processo de produção de bens e serviços”, *(citado por Josué Brizola – Apostila – Módulo – Contabilidade e Análise de Custos – Curso Auditoria Integral – Turma 2002, p.11 - arquivo)*.

No processo de acumulação de custos no produto é necessário distinguir em sua composição o que é MOD (mão-de-obra direta) e MOI (mão-de-obra indireta). A MOD está relacionada aos dispêndios feitos com pessoal para executar as atividades de produção, isto é, aquelas que estão associadas ao processamento físico do produto.

MARTINS expõe:

MÃO DE OBRA DIRETA é aquela relativa ao pessoal que trabalha diretamente sobre o produto em elaboração, desde que seja possível a mensuração do tempo dispendido e a identificação de quem executou o trabalho, sem necessidade de qualquer apropriação indireta ou rateio. Se houver qualquer tipo de alocação por meio de estimativas ou divisões proporcionais, desaparece a característica de direta. (MARTINS, 1998, p. 62)

A MOI está relacionada aos dispêndios feitos com pessoal para executar atividades indiretamente ligadas à produção, isto é aquelas que funcionam como atividades de apoio às necessidades diretas de produção.

### 2.1.2. Custos Indiretos de Fabricação - CIF

Elemento coletivo representado por todos os gastos indiretos necessários a produção de bens ou serviços. É um elemento cujo valor tem se apresentado de forma crescente em decorrência do uso de tecnologias mais avançadas de produção. Seu crescimento quase sempre vem acompanhado de redução dos custos de mão-de-obra.

Por sua natureza indireta e também pela complexidade dos processos produtivos ( empresas multiprodutoras ) dificultando medições do valor de CIF em cada unidade de produto acabado, normalmente é alocado aos produtos através de critérios de rateios, que são métodos de distribuição do montante de custos indiretos de fabricação ou de itens específicos dele, a produtos que dele se beneficiam, com base numa medida que melhor defina a relação de causa e efeito entre o custo e o produto.

Os critérios de rateios não são modelos perfeitos e trazem consigo considerável grau de subjetividade e arbitrariedade, e deles destacamos:

**a) Exemplo 1 - Base de rateio – volume produzido:**

- Custo de aluguel mensal = 100,00
- Empresa monoprodutora, fabricando 200 unidades/mês
- O custo do aluguel em cada unidade é 0,50 (  $100,00 : 200$  )

Neste exemplo o critério é 100% correto, visto a simplicidade do processo.

**b) Exemplo 2- Base de rateio – espaço ocupado:**

- Custo do aluguel mensal = 100,00

- Empresa multiprodutora fabricando 120 unidades/mês do produto A, e 80 unidades/mês do produto B. A área total da fábrica é 300m<sup>2</sup> e o produto B utiliza uma área de 90m<sup>2</sup> (30% da área total).
- O custo do aluguel será distribuído proporcionalmente a área ocupada pelos produtos: A equivalente a 70% e B equivalente a 30%, então tem-se:

$$A \text{ ——— será: } 70,00 : 120 = 0,58 \text{ p/unidade}$$

$$B \text{ ——— será: } 30,00 : 80 = 0,38 \text{ p/unidade}$$

Neste exemplo já não se pode afirmar que o critério é 100% correto, pois depende de como o espaço vem sendo ocupado. A definição de 70% da área para o produto B e de 30% do restante para o produto A é uma aproximação. Pode-se dizer apenas, que talvez seja o melhor critério.

**c) Exemplo 3 - Base de rateio – custo direto:**

- Custo do aluguel mensal = 100,00
- Empresa multiprodutora, fabricando 120 unidades/mês do produto A, e 80 unidades/mês do produto B. O custo direto para produzir uma unidade A é 2,40 e para produzir uma unidade B é 0,60
- Agora o custo do aluguel será distribuído proporcionalmente ao montante do custo direto do mês, ou seja:

$$\text{Custo direto de A ——— } 120 \times 2,40 = 288,00$$

$$\text{Custo direto de B ——— } 80 \times 0,60 = \underline{48,00}$$

$$\text{Montante de Custo direto será:} = 336,00$$

$$\text{...onde: } 100,00 : 336,00 = 0,298 *$$

( \* ) – debitar ao custo de produção R\$ 0,298 de aluguel para cada R\$ 1,00 de custo direto incorrido...

$$A \text{ ——— } 0,298 \times 288,00 = 85,70 : 120 = 0,714 \text{ p/unidade}$$

$$B \text{ ——— } 0,298 \times 48,00 = 14,30 : 80 = 0,179 \text{ p/unidade.}$$

**d) Exemplo 4 - Base de rateio – faturamento realizado**

- Valor do Faturamento mensal = 100.000,00

- Valor dos CIF e Despesas indiretas mensal = 15.000,00

- O valor do rateio dos CIF e Despesas Indiretas é :

$$\frac{15.000,00}{100.000,00} = 0,15 \text{ ou } 15 \%$$

Neste exemplo o índice de rateio é de 15% sobre o faturamento ou sobre o valor de venda dos produtos, podendo ser então aplicado na formação do preço de venda.

**e) Taxa de Absorção – T A**

Também, o uso e aplicação da taxa de CIF – chamada de TAXA DE ABSORÇÃO, cujo caráter é pré-determinado, visa possibilitar o cálculo do custo unitário corrente para uma unidade de produto num determinado período de tempo. Funciona como instrumento de equalização do custo no tempo face aos “picos” de ocorrência, visto que a maioria dos itens de custos são intermitentes. Muitos itens de CIF possuem ocorrência eventual ou esporádica no intervalo de tempo considerado para fins de custeio. Outros podem ocorrer sazonalmente. Ela é bidimensional, pois depende de um montante de custo e de uma base de rateio pré determinada. Diz-se

que induz ao planejamento, muito embora a nosso ver, devesse ser consequência dele.

O cálculo funciona assim:

T.A = montante de CIF : Base de rateio pré determinada

Assim, CIF APLICADO será o produto da taxa de absorção vezes a parcela da base realizada:

$$\frac{\text{CIF estimado para um período}}{\text{Base estimada p/ esse período}} \times \text{parcela realizada da base}$$

#### EXEMPLO 1:

Estimativa de CIF para o mês X R\$ 1.000,00

Base de rateio prevista – hs. MOD 400 hs/mês

Taxa de absorção de CIF no mês, será:

$$\frac{1.000}{400} = \text{R\$ 2,50 por hora de MOD.}$$

Usando-se T.A no cálculo do custo para 10 unidades produzidas no dia 01/X1 :

<u>ELEMENTOS</u>	<u>CUSTO TOTAL</u>	<u>CUSTO UNITÁRIO</u>
MPD - 5 kg x 20,00	= 100,00	10,00
MOD - 20 hs x 10,00	= 200,00	20,00
CIF - 20 hs/MOD x TA 2,50	= <u>50,00</u>	<u>5,00</u>
	350,00	35,00

*Custo Unitário:* R\$ 350,00 : 10 unidades = R\$ 35,00 p / unidade

#### **f) Variação do CIF**

Ao terminar o mês X constata-se que:

- As horas de MOD (que foi a base pré-determinada) foram 380 (base realizada).

O montante de CIF aplicado, então foi:

$$2,50 \text{ ( taxa pré-determinada ) } \times 380 \text{ hs/MOD (realizadas) } = 950,00 \text{ ( TA x Base Real)}$$

- O montante de CIF Real (contabilidade das transações com terceiros) foi de R\$ 900,00.

A variação total é explicada por dois motivos distintos:

- **V** de Volume (refere-se à variação da base)

Base prevista – Base realizada x TA.

$$400 - 380 \times 2,50 = 50,00 >>> D \text{ (D = Desfavorável)}$$

- **VC** de Variação de Custo ( refere-se à variação da taxa)

**CIF** estimado – **CIF** real

$$1.000 - 900 = 100 >>> F \text{ (F= Favorável)}$$

A super aplicação então é explicada:

$$50,00 F = 50,00 >>> D \text{ de desfavorável (VV) } + 100 F \text{ (VC)}$$

$$50,00 F = 50,00 >>> F \text{ (F= Favorável)}$$

### EXEMPLO 2:

- CIF estimado: R\$ 10,00

- Produção esperada: 5 unidades

- Taxa pré-determinada: – R\$ 2,00 por unidade (10,00 : 5)

- Desempenho:

Foram produzidas 6 unidades



- CIF aplicado =  $2,00 \times 6 = 12,00$  (vlr. debitado ao custo)

- CIF real foi R\$ 18,00 (valor efetivamente gasto).

**g) Variação total CIF**

CIF real – CIF aplicado =  $18,00 - 12,00 = 6 >>>$  desfavorável

(sub-aplicação de CIF)

Absorção no custo de menor valor do que aquele que deveria ser absorvido (12,00 em vez de 18,00).

A variação total de CIF possui dois componentes:

**1) Variação de Volume(VV):**

CIF aplicado - CIF estimado

$12,00 - 10,00 = 2 >>>$  Favorável

Absorção de maior valor de custo do que aquele que foi previsto. Quando a atividade real é superior à estimada espera-se que o custo fixo por unidade diminua, representando uma proteção de custo, por isso ela é favorável.

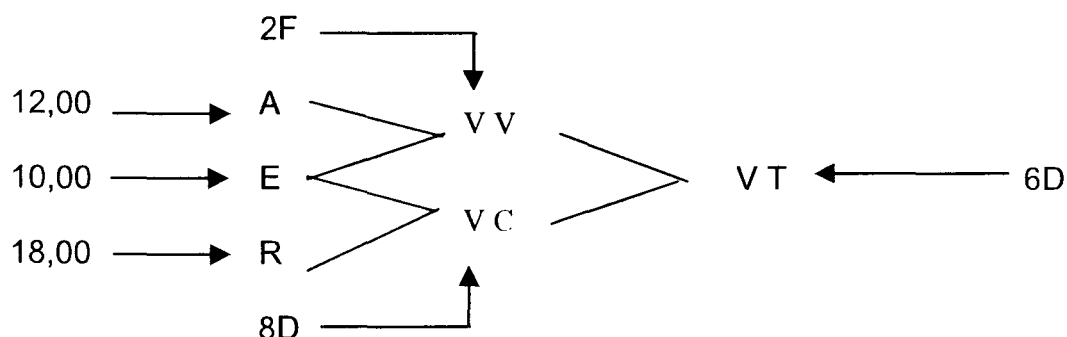
**2) Variação de Custo:**

CIF estimado - CIF real

$10,00 - 18,00 = 8 >>>$  Desfavorável

Absorção de menor valor de custo do que deveria ser absorvido.

Pode-se então decompor a Variação Total do CIF, assim:



Note-se que o esquema básico de apuração de custos por enquanto é:

- Separação entre Custo e Despesa
- Apropriação dos Custos Diretos diretamente aos produtos
- Rateio dos Custos Indiretos

Onde:

V V = Variação de Volume

A = CIF Aplicado

V C = Variação de Custo

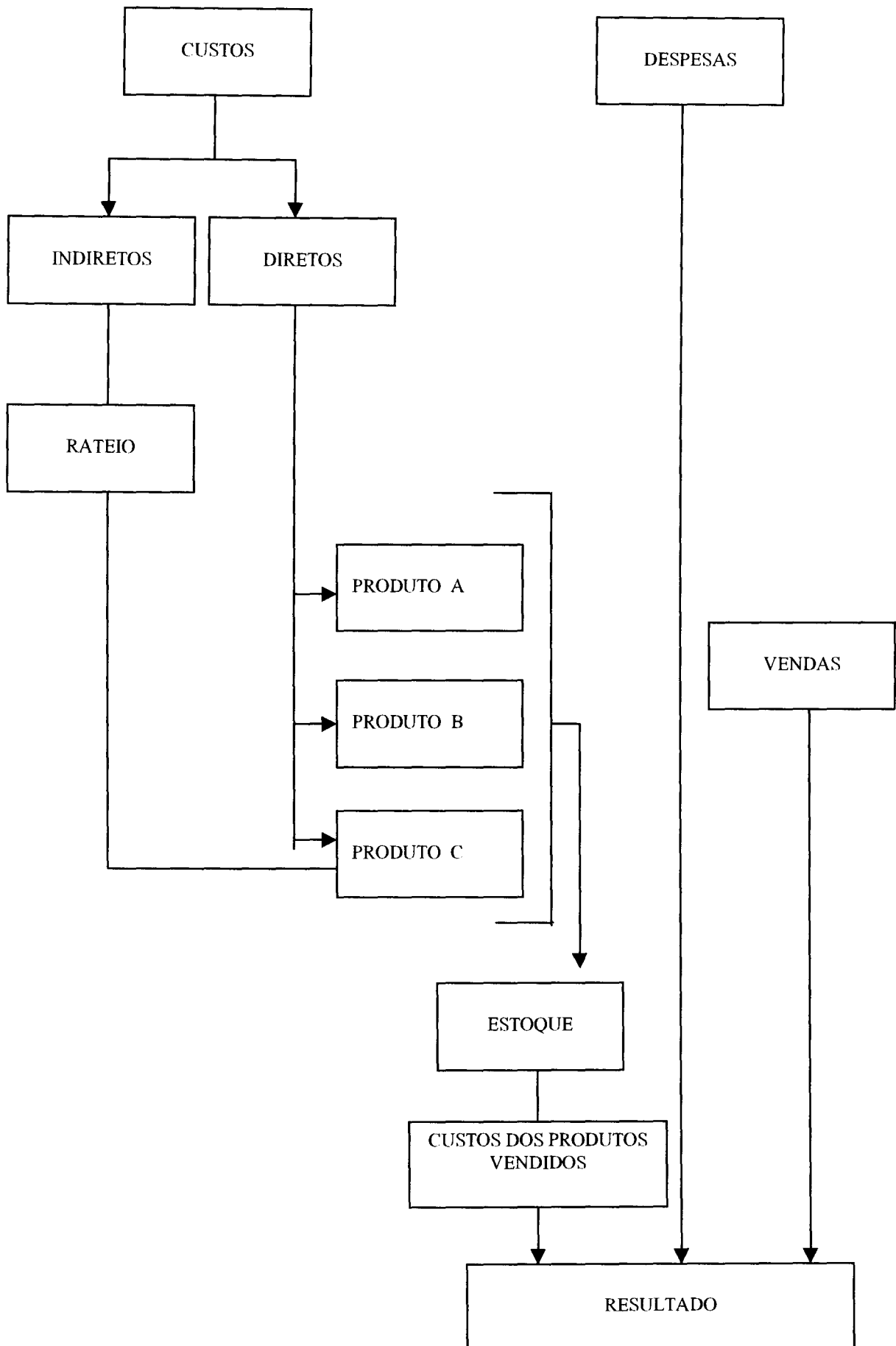
E = CIF Estimado

V T = Variação Total

R = CIF Real

D = Desfavorável

F = Favorável



Segundo MARTINS (2000, p. 310) : “Esses conceitos estão diretamente ligados à produção e despesas determinantes ao preço do produto final. Nos fatores que podem interferir na sua determinação final, encontram-se as despesas financeiras, administração, vendas, sendo difícil até mesmo a sua identificação. Além destes, a presença de taxas de inflação também refletirá no valor final do produto”.

### 2.1.3. Custos das Vendas

MARTINS, (2000, p. 311), “O custo das vendas é obtido adicionando-se ao custo de produção as despesas pós-fabricação, necessárias à realização das vendas e que constituem os custos funcionais de distribuição.

Segundo o autor, esses custos podem ser classificados nos seguintes grupos :

- 1 - despesas administrativas;
- 2 - despesas comerciais;
- 3 - despesas com vendas;
- 4 - despesas tributárias;
- 5 - despesas financeiras.”

As despesas pós-fabricação dividem-se em fixas ou indiretas e variáveis ou diretas, sendo a forma como incidem sobre os custos das vendas idêntica à das despesas industriais sobre os custos de produção. Tal como acontece com estas últimas, as despesas pós-fabricação fixas permanecem constantes dentro de certos limites, quer aumente ou diminua o volume de vendas, enquanto as despesas variáveis acompanham as oscilações verificadas nas vendas (SANVICENTE, 1991, p. 316).

SANVICENTE, (1991, p. 316), “As despesas pós-fabricação efetuadas dentro do mês devem ser rateadas exclusivamente sobre os produtos vendidos durante o mesmo período. Deve ser esclarecido que essas despesas permanecem a débito nas respectivas contas durante todo o exercício, até serem transferidas para a conta

de Resultado do Exercício, quando do seu encerramento.”

#### 2.1.4. Apuração do Custo

NAKAGAWA, (1993, p. 75), “Um dos aspectos mais complexos na Contabilidade prende-se à apuração e determinação dos custos dos estoques, não só por ser um ativo significativo, mas também, pelo fato de que a determinação por um ou outro valor tem reflexo direto na apuração de resultado do exercício e, ainda, em face da grande quantidade de itens que normalmente compõem os estoques, cuja movimentação de entradas e saídas é constante.”

Um primeiro aspecto a ser considerado sobre o custo no caso de matérias-primas e outros itens dos estoques, exceto os produtos em processo e acabados, é saber o que representa e o que inclui tal custo. Esses tipos de itens têm normalmente seu custo identificado pela documentação de compra (notas Fiscais etc.) todavia, o conceito de custo de aquisição é o que deve englobar o preço do produto comprado, mais os custos incorridos adicionalmente, até estar o item no estabelecimento da empresa (NAKAGAWA, 1993, p. 75).

Nesse sentido, os custos de embalagem, transporte e seguro, quando por conta da empresa, devem se considerados como parte do custo de aquisição e debitados a tais estoques. Em caso de importações de matérias-primas, deve ser adicionado o imposto de importação IOF incidente sobre a operação de câmbio, pelos custos alfandegários e por outras taxas, além do custo dos serviços de despachante correspondente, idem às despesas incorridas eventualmente com armazenagem do produto quando necessárias. Nos impostos devem ser considerados: ICMS, IPI, II (Imposto de Importação) (NAKAGAWA, 1991, p. 76).

Conhecendo os componentes do custo de aquisição deve se calculado o valor do preço unitário dos produtos nesse estoque na data do balanço. Cabe lembrar que a legislação do Imposto de Renda no Brasil, tem permitido, apenas, a utilização do método do preço específico do custo médio ponderado móvel ou a dos bens adquiridos mais recentemente (FIFO ou PEPS), não permitindo, para fins fiscais, o uso do LIFO ou UEPS, motivo pelo qual a maioria das empresas no Brasil, utiliza principalmente o custo médio ponderado móvel, conforme pode ser observado a

seguir:

- a) **PEPS:** (O primeiro que entra é primeiro que sai First-in-First-Out). À medida que ocorrem as vendas ou o consumo, vai-se dando baixa, a partir das primeiras compras, o que equivale ao seguinte raciocínio: vendem-se ou consomem-se antes as primeiras mercadorias compradas. Sendo portanto, o material custeado pelos preços mais antigos, permanecendo os mais recentes em estoque. Com o uso do PEPS, não há diferença alguma entre a empresa que avalia o custo do material aplicado durante o período ou somente no seu final. Com o uso desse método, há uma tendência de o produto ficar avaliado por custo menor do que quando do custo médio, tendo-se em vista a situação normal de preços crescentes. Acaba-se por apropriar ao produto, via de regra, o menor valor existente do material nos estoques, apropriando um resultado contábil maior para o exercício em que for vendido. É lógico que o material estocado, avaliado por preços maiores, será apropriado no futuro à produção, mas é provável que então o preço de venda também seja maior.
- b) **UEPS (LIFO):** Método de o último a entrar e o primeiro a sair (last-in, first-out) é um método contrário ao PEPS. Há uma tendência de se apropriar custos mais recentes aos produtos feitos, o que provoca normalmente redução do lucro contábil. O risco de sua adoção encontra-se na avaliação do estoque de materiais em preços antigos. No dia em que houver utilização desse estoque sem que tenha havido compras adicionais, será ele apropriado ao produto; este está então subavaliado em comparação com preços recentes, todo o resultado não apresentado anteriormente será contabilizado agora.
- c) **CUSTO MÉDIO:** se a matéria-prima foi adquirida especificamente para uso numa determinada ordem de produção ou encomenda, não haverá dúvida no reconhecimento do quanto lhe atribuir: será o seu preço específico de aquisição. Entretanto, se diversos materiais iguais forem comprados por preços diferentes, principalmente por terem sido adquiridos em datas diversas, e forem intercambiáveis entre si, algumas alternativas surgem:
  - **Preço Médio Ponderado Móvel:** é o mantido pela empresa com controle constante dos seus estoques e por isso atualiza seu preço médio a cada aquisição. O fisco brasileiro, admite a média móvel, mesmo que todas as entradas de um mês sejam consideradas como um lote único, também permitindo que todas as baixas de um mês sejam tidas como se fosse uma única. Não se admite a avaliação dos estoques pelo valor médio das compras do ano todo e do estoque inicial.
  - **Preço Médio Ponderado Fixo:** utilizado quando a empresa calcula o preço médio apenas após o encerramento do período ou quando decide apropriar a todos os produtos elaborados no exercício ou mês um único preço por unidade. Teríamos então calcular primeiramente o preço médio global do período para daí apropriarmos o custo da matéria-prima consumida. Mesmo com o uso do Preço Médio, os valores de materiais podem variar segundo a forma de utilização. A legislação brasileira não está mais aceitando o preço médio ponderado fixo se for calculado com base nas compras de um período maior que o prazo de rotação do estoque. Realmente não faz sentido avaliar pelo preço médio das compras do ano os estoque adquiridos nos últimos três meses, por exemplo. (MARTINS, 2000, p. 389)

## 2.2. PRECIFICAÇÃO

Numa visão moderna, a contabilidade auxilia nas definições das estratégias financeiras, apuração de custos, planejamento de orçamentos e previsões, demonstrações, etc., e neste aparato, são bastante importantes e interessantes as

discussões sobre o processo decisório nos aspectos ligados ao preço de venda a fixar e sobre o dilema de compra ou fabricação de determinado produto. Assim, vamos abordar, a seguir, a problemática sobre a formação do preço de venda de um produto, sob a ótica do trabalho apresentado e dentro da visão dos conceitos sugeridos pelos autores seguintes:

Preceitua HERRMANN (1974, p. 29): “o conhecimento da estrutura organizacional e sua adequação à demanda pela cadeia de valor tornam a precificação um dos fatores chave no desempenho da empresa. Desse modo, os métodos e as políticas de formação de preços determinam o sucesso ou não do negócio nas fases do seu ciclo de vida”.

Segundo o autor, na formação dos preços, as empresas constatarem como o seu processo produtivo está relacionado com a geração de demanda aos produtos ou serviços, e ainda como os resultados obtidos podem cobrir os seus custos indiretos fixos e diretos.

Na precificação a análise dos custos determina qual o mínimo a ser cobrado dos clientes. A análise dos preços dos concorrentes e dos produtos substitutos permite à empresa redefinir o preço médio aceito pelo mercado. Com o conhecimento das características de agregação de valor dos seus produtos, obtém o máximo possível a ser cobrado no preço de venda.

O processo de precificação determina os métodos e políticas utilizados para se obter uma melhor posição competitiva no mercado, uma vez que com as informações necessárias podem-se obter as estratégias a serem adotadas para uma melhor gestão empresarial, conforme a fase em que se encontrar a organização no ciclo de vida das empresas (SANTOS, 1991, p. 17).

### 2.2.1. Métodos de Precificação

Seguindo a análise das fases do ciclo de vida das empresas, considerando seus aspectos particulares setoriais, podem-se estabelecer alguns métodos de

precificação segundo KOTLER (1998, p. 139): “por preço de mercado, por *mark-up*, por valor percebido, por preço de valor e por retorno alvo”, e MARTINS (2000, p. 241): “Target Cost ( custo meta)” conforme pode ser observado a seguir:

**a) - método de precificação por preço de mercado:** são adotados os preços mais utilizados pela concorrência ou fixados pelo setor industrial. Esse método é determinado, muitas vezes, em razão da falta de conhecimento técnico suficiente ou alto custo da tecnologia de informação.”

Nas fases iniciais do ciclo de vida das empresas, elas não dispõem de recursos técnicos suficientes para fixarem seu próprio preço. Neste caso, a adoção de um preço baseado nos preços de mercado facilita sua sobrevivência ao ambiente no qual está inserida, vislumbrando a obtenção de ganhos quando adquirir o controle dos processos. (KOTLER, 1998, p. 139).

Entretanto, segundo o autor, “o método por preço de mercado pode refletir uma tendência coletiva setorial sobre custos e demandas, quando estes são de difícil mensuração e por respostas incertas dos concorrentes.”

**b) - método de precificação por “mark-up”:** na obtenção ou estimação do custo do produto acrescenta sobre esse ou sobre o preço de aquisição uma margem fixa. Este método é amplamente utilizado em empresas com base na diferenciação de preços de venda de seus produtos pelo método de custeio por absorção integral.

A partir desse método de custeio, ainda segundo o autor, “aplica-se um multiplicador aos custos adicionados dos demais elementos formadores do preço de venda. Essa margem fixa pode ser calculada com base no custo total, quando a margem adicionada deve ser suficiente para cobrir os lucros desejados; ou ainda baseada nos custos e despesas variáveis, onde a margem adicionada deverá cobrir os custos fixos e lucros desejados.

No ciclo de vida das organizações, as empresas, quando em fases posteriores à inicial, costumam empregar este método de precificação utilizando-se da margem fixa comum entre a maioria das empresas do setor. Essa margem utilizada facilita a maior estabilidade dentro do segmento industrial pertencente, porém pode provocar vícios e distorções nos custos reais dos produtos e serviços ou na sua agregação de valor junto aos clientes e com isso facilitar a entrada de produtos substitutos. (KOTLER, 1998, p. 140).

**c) - método de precificação por valor percebido,** a empresa desenvolve um produto ao seu mercado alvo planejando qualidade e preço. Ela estima volumes de vendas, capacidade da fábrica, custos unitários e investimentos fixando um preço que envolve todos os atributos valorizados pelos clientes no produto.

Este método depende da implantação de sistemas de informações com controle de gestão, encontrados na fase de maturidade do ciclo de vida do negócio. Nesse método de precificação os consumidores apresentam certo grau de barganha, influenciando a tomada de decisões das empresas com relação à satisfação de suas necessidades. A agregação de valor aos produtos é perseguida pela empresa que deseja cobrar preços altos oferecendo a qualidade como diferencial do valor, acumulando maior capital. (KOTLER, 1998, p. 143).

**d) - método de precificação por preço de valor:** representa a prática de preços menores que os da concorrência, com a adoção de técnicas de melhoria nos processos produzindo custos baixos sem diminuição da qualidade de seus produtos.

Essa precificação identifica o domínio da empresa sobre o processo produtivo sem repercussões negativas nos resultados, referentes à fase de *status quo* das organizações. Elas conseguem reduzir seus custos pela melhoria contínua, experiência acumulada e



formas de custeio por atividades que lhe dão todo o conhecimento do processo. (KOTLER, 1998, p. 146).

**e) - método de precificação por retorno alvo:** é determinado o preço que assegura a taxa alvo de retorno sobre os investimentos (ROI) da empresa. Com base em estimativas de impactos ocorridos nos volumes de vendas e no lucro se busca a redução do volume de equilíbrio através da análise do ponto de equilíbrio que indica em quanto é necessário baixar os custos indiretos fixos e custos variáveis.

O autor explica que na fase de envelhecimento este método se torna muito importante em conjunto com sistemas de custeio por atividades na manutenção e modelagens de processos. Com o estabelecimento de custos alvo (*target-cost*) determinando os alvos de redução de custos junto à informações financeiras e conhecimento das atividades que não adicionam valor, chega-se aos reflexos das necessidades reais de preços por parte dos consumidores e empresários através da precificação. (KOTLER, 1998, p. 147).

**f) - método de precificação target cost ou custo meta:** apesar de ser um conceito simples, é também uma mentalidade de gerenciamento. Para se chegar a um denominador comum de qual o custo meta e qual o produto a ser feito, enfim, para se definir uma estratégia empresarial, há que existir uma integração entre todas as partes da empresa. O retorno a ser atingido pode ser alcançado mais eficientemente se tudo for planejado desde a concepção do produto. Desta maneira, enseja uma simbiose entre todas as partes da empresa, exigindo que todos trabalhem em uma equipe. ( MARTINS, 2000, p.241).

É de vital importância o conhecimento da estrutura de custos e despesas para se construir um quadro analítico e elucidativo no processo de formação de preços. Das diferentes alternativas de preço, não é melhor aquela que dá maior margem de contribuição por unidade. Isso só ocorreria se a quantidade vendida fosse sempre a mesma; variando as quantidades, sempre interessa, de todas as diferentes possibilidades, aquela que dá maior margem de contribuição total. Neste ambiente no qual as empresas simplesmente não podem alterar sua política de preço por modificação na sua estrutura de custos, A apuração criteriosa dos custos passou a ser fortíssima ferramenta para um melhor posicionamento estratégico. Nasce daí a figura simples do custo alvo conhecido na língua inglesa como target cost que nada mais é do que: qual custo máximo de um produto para que, dado o preço de venda que o mercado oferece, consiga-se o máximo de rentabilidade que quer? Um importante fator no processo de formação do preço de venda.

## 2.3. SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O sistema constitucional brasileiro atual está em vigor desde 1º de março de 1989, conforme disposto no art.34, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. e artigos 2º a 5º do Código Tributário Nacional.

O sistema constitucional tributário brasileiro é acentuadamente minucioso e profundo de maneira tal que quase nada resta ao legislador infraconstitucional, o que muitas vezes acaba por resultar na inconstitucionalidade de muitas leis que são editadas. É que para o legislador ordinário fica difícil driblar, inovar, ou mesmo dar uma interpretação adequada à Constituição Federal de 1988.

### 2.3.1. Competência Tributária

Trata-se de um tema exclusivamente constitucional. É a aptidão para se instituir tributos. Quem fixa tal aptidão é a Constituição. Quem recebe tal aptidão são as pessoas políticas as esferas da federação, quais sejam, União, Estados, Distrito Federal e Municípios. A Constituição não cria os tributos, mas apenas distribui a competência para a sua criação. Esta competência está disposta nos artigos 6º e 7º do Código Tributário Nacional. São várias as espécies competência tributária, quais sejam, competência comum, competência exclusiva, competência privativa, competência residual, competência cumulativa e competência delegada. No que tange à competência privativa, esta pode ser: da União, dos Estados e dos Municípios.

Compete aos Estados instituir impostos sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD); Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

### 2.3.2. Tipos De Tributos

A palavra “tributo” vem do latim “*tributum*”. Diz respeito àquilo que, por dever, se entrega ao Estado e possui as seguintes características (GAMA et al, 2002, p. 18):

- a) “são devidos a um ente público (União, Estado ou Município);
- b) têm fundamento jurídico no poder soberano do ente tributante;
- c) sua finalidade é obter meios para o atendimento das necessidades financeiras do Estado.”

Segundo GAMA et al, pode-se explicar melhor o que é tributo da seguinte forma:

- **toda prestação pecuniária compulsória** – aquilo que é obrigatório dar, pagar ao Estado;
- **em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir** – o pagamento é em dinheiro ou a lei poderá admitir que ele seja feito em algo equivalente, em moeda, ou nela conversível;
- **que não constitua sanção de ato ilícito** – tributo não é multa; esta, sim, constitui sanção pecuniária decorrente de ato ilícito;
- **instituído em lei** – sem lei que o institua não existe tributo;
- **cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada** – a cobrança deve ser realizada conforme determina a lei, não comportando discricionariedade do administrador público. (grifo nosso). Este item deve ser observado com as devidas ressalvas. É que o administrador deve pautar o ato administrativo por critérios de oportunidade e conveniência, havendo uma certa liberdade quanto à forma, o que constitui a discricionariedade. (GAMA et al, 2002, p. 19).

A cobrança do tributo somente se dá mediante a ocorrência da hipótese de incidência tributária, de acordo com as formas previstas em lei.

Dessa forma a Constituição Federal, em seu art. 145, prevê três espécies de tributo: os impostos; as taxas; a contribuição de melhoria, também contemplados no o art. 5º do Código Tributário Nacional, onde:

**Imposto** é a quantia em dinheiro, legalmente exigida pelo poder público, que a pessoa - física ou jurídica - deverá pagar para atender às despesas feitas no interesse comum, sem levar em conta vantagens de ordem pessoal ou particular. Destina-se a cobrir as necessidades públicas gerais.

**Taxas** são cobradas em razão de serviços públicos prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição, para seu uso particular ou por interesse individual específico.

**Contribuição de melhoria** pode ser cobrada dos proprietários de imóveis beneficiados pela construção de obras públicas.

### 2.3.3. Natureza Jurídica do Tributo Segundo o Artigo 4º do CTN – Código Tributário Nacional.

*“Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação (...).”*

Segundo a definição contida neste artigo, a natureza jurídica do tributo é determinada apenas pelo fato gerador da obrigação relativa ao tributo. Entretanto, nos dizeres de CARVALHO, (1999, p.27-28) “ não é suficiente a descrição hipotética do fato jurídico tributário para que conheçamos a planta fundamental do tributo. É preciso que examinemos, antes de mais nada por imposição hierárquica, a base de cálculo, a fim de que a natureza particular do gravame se apresente na complexidade de seu esquematismo formal.”

Para se chegar à identidade do tributo é necessário o exame da hipótese de incidência ( descrição do fato feita pelo legislador ) e da base de cálculo. Não basta apenas o exame do fato gerador, tal como dispõe o art. 4º do CTN. O simples exame da hipótese de incidência não é suficiente para que se diferencie um imposto de

outro, bem como para que se diferencie imposto de taxas. Não podem coexistir, no Brasil, dois tributos com a mesma hipótese de incidência.

É irrelevante o nome dado ao tributo para lhe dar a natureza jurídica. Como exemplo, pode-se citar o imposto sobre serviços de qualquer natureza. Há outros serviços que estão sujeitos à incidência de outros tributos, como por exemplo o imposto incidente sobre os serviços de transporte. O destino do tributo é irrelevante para identificá-lo.

Os diplomas constitucionais posteriores ao Código Tributário Nacional trouxeram regras que passaram a influenciar no exame do artigo 4º do CTN. Como por exemplo o art. 145, § 2º, dispondo que as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos, e o art. 154, I, da Constituição, dispondo que poderão ser instituídos, mediante lei complementar, novos impostos não cumulativos e com fato gerador ou base de cálculo próprios.

#### 2.3.4. Impostos Diretos ou Indiretos, Progressivos ou Regressivos

Segundo GAMA et al (2002, p. 22) “imposto direto é aquele em que a pessoa que paga (contribuinte de fato) é a mesma que faz o recolhimento aos cofres públicos (contribuinte de direito). Por exemplo, Imposto de Renda, Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, Imposto Predial e Territorial Urbano. “

O imposto indireto, segundo o autor, é aquele em que o contribuinte de fato não é o mesmo que o de direito. O exemplo clássico é o ICMS. É falsa a idéia de que o comerciante é sempre quem paga esse imposto; em geral, ele simplesmente recebe do consumidor e recolhe ao Estado o imposto que está embutido no preço da mercadoria vendida.

O imposto progressivo, segundo GAMA et al (2002, p. 24), “é aquele cujo percentual vai aumentando conforme a capacidade econômica do contribuinte.” O Imposto de Renda é o típico imposto direto e progressivo: existe uma faixa de rendimentos isentos, acima da qual as alíquotas aumentam à medida que os rendimentos ficam maiores.

Imposto regressivo, segundo o autor, é aquele que não considera o poder aquisitivo nem a capacidade econômica do contribuinte. Com isso, quem gasta praticamente tudo o que ganha no consumo de produtos, como é o caso de muitos assalariados, proporcionalmente contribui mais do que aqueles que têm possibilidade de poupar ou de investir.

a) - ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

É o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, definido no artigo 155, Inciso I alínea b da Constituição Federal de 1988.

“Art. 155 Compete aos Estados e ao Distrito federal instituir:

I – impostos sobre:

a) ....

b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”

Tendo sido determinado que a competência para instituí-lo e cobra-lo pertencente aos Estados, observadas as normas contidas no Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, 25/10/1966).

No estado do Paraná a cobrança do imposto é atualmente instituído pela Lei 11.580/96, sendo que foi criado através do decreto-lei 5.141/2001 o “Regulamento do ICMS”, que trata de maneira mais específica os procedimentos tanto do estado quanto das operações realizadas pelos contribuintes.

Portanto o ICMS é um imposto indireto, de competência atribuída aos Estados, concebido pela Constituição Federal de 1988.

Segundo GAMA et al, o ICMS possui as seguintes características:

- fato gerador: é a circulação de mercadoria (inclui minerais, combustíveis e energia elétrica), a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e a prestação de serviços de comunicação (somente quando a comunicação for onerosa);
- contribuinte: é aquele que promover a operação ou a prestação objeto de incidência do imposto;
- base de cálculo: é o valor da operação de circulação de mercadoria ou da prestação de serviço;
- alíquotas: têm limites fixados pelo Senado Federal e suas reduções são condicionadas à aprovação de todos os Estados mediante convênio; variam conforme as regiões do país e de acordo com a natureza do produto;
- não-cumulatividade: ao final de cada período de apuração, o contribuinte, por mecanismo de débito e crédito, deduz do imposto relativo às operações que praticou o imposto já pago em operações ou prestações anteriores. (GAMA et al, 2002, p., 25).

#### b) - ICMS: Objetivo

O ICMS, tem como objeto de tributação a circulação de mercadorias, possui a característica de imposto não-cumulativo, ou seja, compensando-se o que for devido em cada operação, com o montante cobrado nas anteriores, por este ou outro Estado, a cada momento em que o produto é adquirido do fabricante ao vendedor final, o imposto gerado no início da primeira venda, será compensada com a operação subsequente.

A não-cumulatividade do ICMS não é feita a nível de produto ou de operação / prestação, mas sim de uma conta corrente mensal. O contribuinte se credita pelo ICMS pago nas operações de aquisição de mercadorias e se debita pelo ICMS a pagar nas operações com vendas de mercadorias ou prestações de serviços realizados. Ao final do período de operação, soma-se os valores lançados a débito e deduz da soma dos valores lançados a crédito. Se positivo (Saldo Devedor) recolhe-se a diferença para o Estado, se negativo (Saldo Credor), não haverá imposto a pagar. Entretanto transfere-se o crédito do imposto para o período subsequente para ser deduzido de novos débitos.

Para se compreender as operações de ICMS é necessário se aprofundar um pouco mais em dois aspectos de grande importância: Base de Cálculo e Alíquotas.

#### c) - Base de Cálculo

Pode-se dizer que Base de Cálculo, em uma curta revisão e de modo simplificado, é o valor – expresso em moeda - de uma operação que será utilizado como parâmetro sobre o qual aplicar-se-á um percentual (alíquota) a fim de se demonstrar o imposto devido, acrescenta-se ainda que em alguns casos a Base de Cálculo não é idêntica ao valor da operação – mas sim um valor derivado desta – como por exemplo: a Base de Cálculo de uma operação de \$1000 é de 80% do valor desta, ou seja, a Base de Cálculo é de \$800. Tal explicação embora leiga, é bastante utilizada na prática, não olvidando ainda que na análise do tópico deve se ter em mente a determinação da legislação.

A base de cálculo do ICMS, e este por ser do gênero imposto, é definida e regulamentada por lei. O professor Ives Gandra da Silva Martins (2000, p.571-572) apresenta em sua obra “Curso de Direito Tributário” um pequeno retrospecto



histórico com uma análise reflexiva do mesmo. Abaixo, em ordem cronológica da legislação com algumas considerações feitas por MARTINS:

- "Constituição Federal de 1988, art. 146, III, "a" - determinou que a base de cálculo há de ser prevista em lei complementar. Antes essa função era desempenhada pelo Decreto-Lei 406/68, que foi recepcionado pela nova ordem constitucional, nos termos do que dispõe o art. 34, §5º do ADCT, uma vez que o perfil do ICMS é, em muitos pontos coincidente com o do antigo ICM; (MARTINS, 2000, p.571).
- O constituinte previu, no art. 34, §8º, do ADCT, que se, no prazo de 60 dias contados da promulgação da Carta, não fosse editada lei complementar necessária a instituição do ICMS, caberia aos Estados, por meio de convênio, fazê-lo. Que veio a ocorrer com a edição do Convênio n.º 66/88, que serviu de base à legislação ordinária dos Estados e do Distrito Federal para instituição desse imposto em cada unidade da Federação. Ocorre que em vez de limitar-se a estabelecer as regras necessárias à instituição do ICMS (...), esse convênio disciplinou integralmente o referido imposto, suscitando questionamentos, na doutrina e na jurisprudência, não só acerca de sua constitucionalidade, mas também de sua aptidão para revogar o Decreto-Lei n.º 406/69, diploma com *status* de lei complementar. (MARTINS, 2000, p.571-572).

Lei Complementar n.º 87/96, promulgada em 13 de setembro de 1996, que veio a estabelecer as normas gerais do imposto de competência estadual (essa lei sofreu, posteriormente alterações no seu art. 33 pelas LC n.º 92/97, 99/99 e 102/2000). (MARTINS, 2000, p.572).

Continuando, expõe :

(...) exame da materialidade do imposto, a definição do seu objeto, tal como contida no art. 155 da CF, engloba uma multiplicidade de situações passíveis de ser erigidas em fatos gerados do ICMS. Os arts. 8º e 13 da Lei Complementar n.º 87/96 apontam qual deve ser em cada uma dessas situações, a base de cálculo do imposto, identificada, na maioria dos casos, como valor da operação ou com o preço do serviço. (MARTINS, 2000, p.572).

É importante salientar que os §§ 1º e 2º do art. 13 indicam, expressamente, elementos que devem e não devem integrar a base de cálculo do ICMS.

#### d) - Elementos que integram a Base de Cálculo

O inciso I do § 1º do art. 13 estabelece que compõe a base de cálculo do ICMS *o montante do próprio imposto*, constituindo o respectivo destaque efetuado na nota fiscal mera indicação para fins de controle.

Pelo fato de o montante do imposto integrar sua própria base de cálculo é que se diz que o ICMS, ao contrário do IPI, é um imposto calculado “por dentro”.

Essa sistemática acaba gerando uma distorção: a alíquota real é sempre maior do que a nominal. Se é verdade que isso compromete a transparência quanto à efetiva carga tributária representada pelo imposto em cada operação, nem por isso a sistemática de cálculo “por dentro” foi considerada inconstitucional pelo Judiciário, embora a ela já se submetesse o antigo ICM.

Parte da doutrina, entretanto, considera inconstitucional a inclusão do ICMS na sua base de cálculo, por entender que essa técnica desvirtua o modelo constitucional do tributo, viola o princípio da capacidade contributiva e o da reserva das competências tributárias.

Para calcular a alíquota real, utiliza-se a seguinte fórmula:

$$\frac{\text{Alíquota nominal} \times 100}{100 - \text{alíquota nominal}} = \text{alíquota real}$$

Assim, uma operação sujeita a alíquota nominal de 18%, na verdade, suporta uma carga tributária equivalente a uma alíquota real de 21,95% porque:

$$18 \times 100 = 1800$$

$$100 - 18 = 82$$

$$1800 : 82 = 21,95$$

Para alguns autores, o fato de o ICMS integrar sua própria base de cálculo bem demonstra que quem arca com o ônus do imposto é o contribuinte de direito, e não o contribuinte de fato – que apenas protagoniza com aquele uma relação de direito comercial.

O inciso II, a, § 1º do art. 13 dispõe que integram a base de cálculo do ICMS os valores correspondentes a *seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição*.

Quaisquer acréscimos que sejam pagos em decorrência das operações tributadas pelo ICMS que não representem juros ou correção monetária, e sim um “plus” ao preço real obrigarão o contribuinte ao recolhimento suplementar do ICMS relativo a operação.

Nos termos do inciso II, do § 1º do art. 13, apenas os *descontos condicionados* devem integrar a base de cálculo do ICMS.

Outro elemento que entra na composição do valor da operação é o valor do frete, caso o transporte da mercadoria seja feito pelo próprio remetente ou por terceiro por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

O art. 17 da Lei Complementar n. 87/96 estabelece que, caso o frete seja cobrado por estabelecimento pertencente ao mesmo titular da mercadoria ou por outro estabelecimento de empresa que com ele mantenha relação de interdependência, em valores que excedam os níveis normais de preços em vigor, no mercado local, para serviços semelhantes, constantes de tabelas elaboradas pelos órgãos competentes, serão havidos esses valores como parte do preço da mercadoria. O parágrafo único do dispositivo explicita o que se entende por empresas interdependentes.

Finalmente, compõe a base de cálculo do ICMS o IPI, quando a operação for fato gerador desse imposto e o adquirente não for contribuinte do ICMS ou, sendo-o, adquira a mercadoria para consumo próprio ou ativo fixo.

## 2.4. A LEGISLAÇÃO PERTINENTE – FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

A fraude fiscal pode ser conceituada como a manifestação do contribuinte em enganar o órgão arrecadador ou fiscalizador ( União / Estado / Município).

“Fraudar é enganar ou burlar. Engana-se a outrem para proveito próprio; burla-se a lei em benefício próprio. Variantes da fraude são: furto, roubo, lesão, desfalque, alcance, estelionato, falsificação”. (D’ Auria, 1962, p.152) citado por MAGALHÃES (1995, p. 28-29).

As fraudes motivam as intenções de lesão de interesses alheios. Daí a manipulação de lançamentos, as omissões e/ou simulações de contas, reservas fictícias, lucros alterados, erros de classificação de receita e despesa, omissão de entradas, repetição indevida de saídas e outras falsidades escritas praticadas com intenção criminosa.

A fraude não acontece isoladamente, ela está inserida no conjunto de irregularidades administrativas e contábeis e no contexto organizacional. Sua detecção exige conhecimento profundo e ação periciosa por parte de quem as investiga. Eis o *Porque* das necessidades de se fazer perícia, de se proceder a auditoria! Estas necessidades se manifestam nas imperfeições e inadequações. Vejamos: - os métodos são imperfeitos, os homens também o são, os sistemas inadequados, ou quando não, não existem, (...) D’AURIA (1962) citado por Magalhães ( 1995 p 28-36), classifica as irregularidades em : administrativas e contábeis. Ele nos ensina uma série de sub-classificações, que dentre elas, destacamos àquelas que mais se apropria ao nosso estudo:

- *Simulações*: O interesse pecuniário, a ambição e avidez pela conquista de riquezas, na esfera dos negócios, faz com que se lance mão de ardis, de astúcia e malícia para lubridiar outrem em proveito próprio. A simulação consiste em aparentar regularidade em determinado ato ou negócio, quando, em realidade, atos ou negócios simulados contrariam as normas jurídicas e a ética.

Os autores de simulações usam artifícios para encobrir irregularidades, invocando as

próprias normas para justificação dos seus atos irregulares.

Denunciada ou descoberta a simulação, há que se investigar com extensão e profundidade e consistência dos indícios, não se deixando iludir por aparências enganosas, porquanto a simulação é ato doloso, premeditado, em que o simulador se esmera, configurando os fatos com requisitos e características inconfundíveis, em forma clara ou obscura, para dificultar sua investigação.

Na ação administrativa tem-se como exemplos de simulações operações fictícias, credores inexistentes, dívidas fantásticas, títulos de favor, reservas ocultas, perdas inexistentes, super e/ou subavaliações, inclusões de valores irregulares no saldo de caixa, *inverdades na realização de despesas*. A simulação pode ser também detectada, quando feita para adiar negócios ou usar de expedientes protelatórios na realização de obrigações.

- *Fraudes*: Fraudar é enganar ou burlar. Engana-se a outrem para proveito próprio; burla-se a lei em benefício próprio. A fraude não se presume, deve ser provada por quem acusa, embora admita-se a "prova por indícios ou circunstâncias". Variantes de fraude são: furto, roubo, lesão, desfalque, alcance, estelionato, falsificação.

Na administração econômica, são exemplos de fraudes, desvio de valores, apropriação indébita, cálculos errados, documentos falsos, falta de caixa, irresponsabilidade em prestação de contas. Há fraudes contra o fisco, em matéria tributária, subtraindo-se ao pagamento de impostos, mediante sonegação, declarações falsas e quaisquer formas de ocultação para escapar às imposições fiscais.

- *Irregularidades Contábeis - generalidades*: Embora possam ocorrer devido às falhas da administração ( pressão ) sobre os serviços de contabilidade, não podemos, todavia, concubinar com tais circunstâncias, porque o profissional cioso de suas prerrogativas e de sua responsabilidade técnica não se deve dobrar às determinações do gestor de negócios para a prática de irregularidades. Tampouco se justificar pelas causas de imperfeições, fatores físicos ou psíquicos, indispensáveis no rigor, além das exigências técnicas nas aplicações da contabilidade. Concorrem para uma execução irregular: a ausência ou deficiência de método de trabalho, a falta de dedicação, a precipitação, entre outras, quando as irregularidades não se qualificam como intencionais.

Sendo a contabilidade, por suas funções, uma forma de representação de fatos, ela não pode prestar-se às aparências, figurando fatos inexistentes ou desvirtuados por artificios, falsas situações, com caráter de simulação, ou seja que não condizem com a realidade, a verdade e exatidão de coisas e fatos. Isto é cometer infração, pois é desobediência às normas administrativas e preceitos legais. Constitui transgressão que invalida uma contabilidade a inobservância extrínseca e intrínseca das formalidades expressas na legislação. Na escrituração fiscal, dá-se infração quando não se obedece às determinações estabelecidas nas leis tributárias.

- *Adultrações Contábeis*: São elencadas como adultração não apenas o simples fato de alterar a escrituração, mas a emenda, eliminações ou acréscimos que alterem, propositadamente, os registros. É viciada a escrituração que apresenta alterações posteriores, com intuito de falsificação. As adultrações podem ser de contas, históricos, datas, quantias, lançamentos, ou peças contábeis já elaboradas.

- *Fraudes Contábeis*: Motivam as fraudes em contabilidade, as intenções de lesão de interesses alheios. Daí a falsificação de lançamentos, falsas situações de contas, reservas falsas, lucros líquidos alterados, erro de classificação de receita e despesa, omissão de entradas de dinheiro. Todas fraudes e/ou erros, enfim, que atestem irregularidade voluntária de escrita, com o propósito de enganar. (MAGALHÃES, 1995 p.28-36).

*Nota do autor*: - A estrutura deste capítulo está baseada na obra que D'AURIA, escreveu sob o título *Revisão e Perícia Contábil*, em 1940, hoje, desatualizada juridicamente, porém, com excelentes fundamentos teóricos.

Há que se lembrar nesse aparato, dos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei 8.137/90 em seu art. 1º:

“Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II – fraudar a fiscalização tributária inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Nesta abordagem, os informes estão direcionados para a fraude fiscal, com sustentação nos fundamentos originários do Código de Processo Civil ( CPC ). As transcrições apresentadas nos parágrafos anteriores, objetivam orientar os procedimentos das temáticas que compõem o conteúdo do tema objeto de estudo, e sintetiza esclarecimentos que servirão para nortear os atos de execução que compreendem a obtenção de provas ( apuração do custo, por meio de aplicação de exames, composição, avaliação) e a produção de provas ( o quantum - apuração, laudos, demonstrativos, pareceres ) para a instrução de penalidades e cobrança do ICMS devido ao erário público.

Contudo, antes de tudo, é aconselhável delimitar, ainda que sinteticamente, o

campo do conhecimento geral ( as Leis, Normas e Preceitos ), que envolve essa temática e posteriormente, o campo do conhecimento específico ( Doutrinas, Jurisprudências, Decisões) que compreende toda a situação problematizadora imposta no tema.

#### 2.4.1 . Fontes do Direito Tributário

Fontes materiais do direito tributário são os atos e situações que dão origem à obrigação tributária. Fontes formais são o conjunto de normas que incidem sobre os atos e situações. Classificam-se as fontes formais em principais, secundárias e indiretas.

*Fontes formais principais* são as leis, em sentido amplo, nas suas várias formas legislativas. Compreendem a Constituição Federal, as Constituições Estaduais, Emendas às Constituições, Leis Complementares, Leis Ordinárias, Leis Delegadas, Decretos Legislativos, Resoluções e Tratados.

*Fontes formais secundárias* são os atos administrativos normativos, como Decretos, Regulamentos, Atos, Instruções, Circulares, Portarias, Ordens de Serviços, etc. Incluem-se também os costumes administrativos e os convênios entre órgãos estatais. ( CTN, art. 100).

*Fontes formais indiretas* são a Doutrina e a Jurisprudência. A *Doutrina* é a lição dos mestres e estudiosos, com seus livros, palestras, artigos e pareceres. *Jurisprudência* é a interpretação da lei dada pelo Judiciário.

#### 2.4.2 .Constituição do Crédito Tributário

O Código Tributário Nacional em seu art. 142, preceitua sobre a constituição do crédito tributário.

“Art.142 – Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, *propor a aplicação da penalidade cabível*.”

a) – Lançamento

O lançamento é o ato pelo qual a autoridade administrativa constitui o crédito tributário. É o processo administrativo pelo qual se declara a matéria tributável, o seu montante, o sujeito passivo, enfim a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente e a aplicação da penalidade cabível. É obrigatório. Deve ser realizado sempre que se façam presentes os motivos fáticos e jurídicos que o justifiquem. Não pode a autoridade administrativa deixar de praticá-lo, sob pena de falta quanto a responsabilidade funcional. É a lei que o determina. Só pode ser efetuado diante da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, na medida da lei, sobre base de cálculo ali prevista e recaindo a exigência sobre o sujeito passivo elencado no texto legal. Qualquer discrepância entre o lançamento e os elementos constantes da lei implicam em sua nulidade.

Nos termos do CTN – Código Tributário Nacional, o lançamento pode ser de ofício ( ou ex officio) em que o próprio fisco efetua o lançamento, por iniciativa própria. No caso do ICMS é feito sempre que constatado, por qualquer motivo, falta total ou parcial de lançamento pelo contribuinte. Também, o lançamento pode ser feito por homologação ( auto lançamento ) em que o contribuinte efetua o lançamento e o pagamento do tributo e o fisco limita-se a homologá-lo, expressa ou tacitamente, mantendo uma fiscalização genérica (exceto se ocorrer dolo, fraude ou



simulação). E ainda, pode ocorrer por declaração, em que o próprio sujeito passivo ( contribuinte ) fornece os elementos e o sujeito ativo ( Estado) efetua o lançamento. Ex. IR.

b) - Verdade Material

Sendo o lançamento um ato administrativo, de natureza vinculada, evidentemente sua validade está condicionada à existência dos motivos determinantes de sua expedição. Em se tratando de atividade tributária, o que justifica é a efetiva ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou seja, uma ocorrência real, material, de fato.

A autoridade administrativa, com todos os seus amplos poderes de investigação, deverá trazer aos autos, elementos que indiquem com segurança a ocorrência do fato gerador. Não basta mera verdade formal, apenas processual, como no processo civil. É necessário que se busque a *verdade material*.

É claro que o ideal é que se apresente o fato gerador mediante provas diretas de sua ocorrência. Todavia, em determinados casos, sendo isto impossível, e havendo provas indiretas ou indiciárias, servem estas, desde que tomadas as devidas cautelas.

Torna-se necessária a juntada do maior número possível de elementos probantes aos Autos de Infração, pois a grande maioria dos processos administrativos fiscais se embasa em indícios, tais como levantamento físico unitário, passivo fictício, insuficiência de caixa, autuação com base em controles paralelos internos, etc., a partir dos quais o fisco (no caso presente – o ICMS/PR ) presume a ocorrência de sonegação, fundamentado no Art. 51 da Lei 11.580/96 e Art. 5º § 5º do RICMS – Regulamento do ICMS do Paraná.

Em fiscalização de mercadorias em trânsito normalmente a ocorrência do fato

gerador da obrigação tributária e a constatação da infração baseiam-se em fatos materiais facilmente verificáveis pelo que, se tomados os cuidados devidos, torna-se fácil tornar o Auto de Infração subsistente.

Um dos casos comuns de autuação baseada em indício de sonegação, neste tipo de fiscalização, entretanto, é a constatação de transporte de mercadorias sob valores inferiores ao real, caso em que se precisa juntar ao PAF elementos materiais probantes de que o preço declarado é, por exemplo, inferior ao valor efetivo da operação, sendo que quando constatado ser inferior aos custos de produção ou menor que os praticados no mercado atacadista do local da operação, denota indícios da prática de sub-faturamento, observando-se a base de cálculo mínima prevista no Art. 8º do RICMS, na falta do valor da operação. Na prática, não é muito raro a lavratura de Auto de Infração baseado em indícios ponderáveis, permitindo ao fisco tirar ilações que o conduzem a lavrar a peça inicial (Art. 51 da Lei 11.580/96).

Salienta-se que os textos legais seguintes estão transcritos em sua formatação original.

A base de cálculo normalmente é o valor da operação, contudo tem-se que considerar o que preceitua o CTN:

### **CAPÍTULO III**

#### **Da Base de Cálculo**

Art. 4º - A base de cálculo do imposto é:

I

II

III

IV - no fornecimento de que trata o inciso VII do artigo 2º, o valor total da operação, compreendendo o fornecimento da mercadoria e a prestação do serviço;

Art. 9º - Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I -

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Art. 13 - Quando o preço declarado pelo contribuinte for inferior ao de mercado, a base de cálculo do imposto poderá ser determinada em ato normativo da autoridade administrativa, conforme critérios fixados em lei.

§ 1º - Havendo discordância em relação ao valor fixado, caberá ao contribuinte comprovar a exatidão do valor por ele declarado, que prevalecerá como base de cálculo.  
 Art. 15 - ..., acrescido de percentual de margem de lucro, ...

em consonância com o que já foi regulamentado por Estados como São Paulo:

## **RICMS – SP**

Aprovado pelo Decreto n.º 45.490, de 30-11-2000  
 Atualizado até o Decreto n.º 47.923, de 03-07-2003

***Livro I – Das Disposições Básicas***  
***Título III – Da Obrigação Principal***  
***Capítulo II – Do Cálculo do Imposto***

### **SEÇÃO I** **DA BASE DE CÁLCULO**

***Artigo 38 - Na falta do valor a que se referem os incisos I e VII do artigo anterior, ressalvado o disposto no artigo 39, a base de cálculo do imposto é (Lei 6.374/89, art. 25, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, XIV):***

***§ 3º - Na saída para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, em substituição aos preços previstos nos incisos I a III, poderá o estabelecimento remetente atribuir à operação outro valor, desde que não inferior ao custo da mercadoria.***

***Artigo 39 - Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é (Lei 6.374/89, art. 26, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, XV, e Convênio ICMS-3/95):***

***I - ...***

***II - o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento, atualizado monetariamente na data da ocorrência do fato gerador;***

***§ 1º - A Secretaria da Fazenda, em regime especial, tendo em vista peculiaridade do contribuinte, devidamente comprovada, poderá fixar:***

***1 - ...***

***2 - em relação ao inciso II, que o custo da mercadoria produzida seja o obtido com base em período determinado***

e ainda com o que já foi regulamentado pela União no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e em Instrução Normativa do IPI, como seguem:

**DECRETO n.º 2.637, de 25 de Junho de 1998**  
**DOU de 26/06/1998, pág. 3**  
**TÍTULO VII - Da Obrigação Principal**

## **CAPÍTULO VIII - DO CÁLCULO DO IMPOSTO**

### **Seção II - Da Base de Cálculo**

#### **Valor Tributável**

#### **Valor Tributável Mínimo**

Art. 123. O valor tributável não poderá ser inferior:

I –

II –

III - ao custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, no caso de produtos saídos do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 15, inciso III, e Decreto-lei n.º 1.593, de 1977, art. 28);

Arbitramento do Valor Tributável

Art. 125. Ressalvada a avaliação contraditória, decorrente de perícia, o Fisco poderá arbitrar o valor tributável ou qualquer dos seus elementos, quando forem omissos ou não merecerem fé os documentos expedidos pelas partes ou, tratando-se de operação a título gratuito, quando inexistir ou for de difícil apuração o valor previsto no art. 120 (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 17, e Lei n.º 5.172, de 1966, art. 148).

e

### **Instrução Normativa SRF n.º 82, de 11 de Outubro de 2001**

**DOU de 16.10.2001**

Estabelece normas para a determinação do valor tributável do IPI

.....

**Art. 1º** Os preços do vendedor poderão ser diferenciados para um mesmo produto, a partir de um preço de venda básico, desde que estabelecidos em tabelas fixadas segundo práticas comerciais uniformemente consideradas, nunca inferiores ao custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, além do lucro normalmente praticado pelo vendedor.

**Art. 2º** ....

**Art. 3º**

e que de forma mais branda também pelo Estado do Paraná, quando este contempla no Decreto 5.141, que regulamenta o disposto na Lei 11.5870/96:

### **DECRETO N. 5.141**

**Publicado no DOE de 13.12.2001**

**O GOVERNADOR DO ESTADO DO PARANÁ, no uso das atribuições que lhe confere o art. 87, V, da Constituição Estadual, tendo em vista ,o disposto na Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996,**

### **DECRETA**

**Art. 1º** Fica aprovado o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS, anexo ao presente.

**CAPÍTULO IV**  
**DOS ELEMENTOS QUANTIFICADORES**  
**SEÇÃO I**

**DA BASE DE CÁLCULO**

Art. 6º A base de cálculo do imposto é (art. 6º da Lei n. 11.580/96):

I - nas saídas de mercadorias previstas nos incisos I, III e IV do art. 5º, o valor da operação;

§ 1º

§ 2º

§ 3º.

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outra unidade federada, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

a

b) o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

e também, a insuficiência de caixa como infringência, já contemplado no Art. 51, Inciso I da Lei 11.580/96:

**Lei 11.580**

**Publicado no DOE n.º 4885 de 14.11.1996.**

**CAPÍTULO XIII – DO CONTROLE E DA ORIENTAÇÃO FISCAL**  
**SEÇÃO I – DO CONTROLE E DA FISCALIZAÇÃO**

Art. 51 Considerar-se-á ocorrida operação ou prestação tributável quando constatado:

I – o suprimento de caixa sem comprovação da origem do numerário que esteja escriturado ou não

II –.....

III – diferença entre o valor apurado em levantamento fiscal que tomou por base índice técnico de produção e o valor registrado na escrita fiscal;

contudo não estabelecendo regulamentação e tão pouco atrelando penalidade específica a tal infringência, insuficiência esta que pode ser causada também pela venda sistemática abaixo do custo, objeto deste estudo.

Há que se ressaltar também, que neste sentido já versam tributaristas, que apresentam doutrinas e também os acórdãos de processos constituindo Jurisprudência, como seguem, salientando, no entanto, que essas citações, mantêm a sua formatação original, observando ainda que, foram suprimidos os nomes da Empresas e os valores julgados:

a) Jurisprudências da União

**JURISPRUDÊNCIA – STJ**

**Acórdão**

**RHC 9625 / CE; RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS  
2000/015109-2**

**Fonte**

DJ DATA: 27/08/2001 PG: 00408  
RT VOL. : 00797 PG : 00538

**Relator**

Min. FERNANDO GONÇALVES (1107)

**Ementa**

**RHC. AÇÃO PENAL. SONEGAÇÃO FISCAL, FALTA DE SELOS DE CONTROLE DO IPI. PERÍCIA SUBFATURAMENTO**

A comprovação por laudo pericial de que a mercadoria apreendida por falta de selos de controle do IPI, estava acobertada por documentação fiscal imune à dúvida, autoriza o trancamento da ação penal, porquanto o crime contra a ordem tributária referido pelo art. 2º, I, da Lei 8.137, de 27/12/90, se perfaz com a elaboração de declaração falsa ou emissão de declaração sobre renda, bens ou fatos, ou o emprego de outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente de pagamento de tributo.

De outro lado, ultrapassa o restrito campo do habeas corpus a verificação da ocorrência de SUBFATURAMENTO, consistente na falta de valores efetivamente pagos pelos adquirentes das mercadorias. É que a verificação envolve meios probatórios diversos, a fim de se conhecer a real capacidade da eventual prática de produzir efeitos fiscais, relacionados com o não pagamento ou pagamento a menor do tributo.

Recurso de habeas corpus provido parcialmente para trancar a ação penal em curso quanto à acusação do crime de sonegação fiscal por falta de aposição de selos de controle do IPI nas mercadorias apreendidas, prosseguindo-se, no entanto, em relação ao remanescente (subfaturamento).

**Data da Decisão**

06/02/2001

**Órgão Julgador**

T6 – SEXTA TURMA

**DECISÃO**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Sexta Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso. Votaram com o Ministro-Relator os Ministros Hamilton Carvalhido e Fontes de Alençar. Impedido o Ministro Vicente Leal.

**RESUMO ESTRUTURADO**

CABIMENTO, TRANCAMENTO DE AÇÃO PENAL, INDEPENDÊNCIA, MERCADORIA, FALTA, SELO DE CONTROLE, FISCALIZAÇÃO, IPI, DECORRÊNCIA, LAUDO PERICIAL, COMPROVAÇÃO, EMPRESA,

REGULARIDADE, PAGAMENTO, TRIBUTO, NÃO CARACTERIZAÇÃO, FRAUDE, NÃO OCORRÊNCIA, CRIME, SONEGAÇÃO FISCAL. DESCABIMENTO, HABEAS CORPUS, APRECIAÇÃO, ALEGAÇÃO, IRREGULARIDADE, FATURAMENTO, EMPRESA, HIPOTESE, DIVERGÊNCIA, PREÇO, PRODUTO, NOTA FISCAL, PREÇO PAGAMENTO, CONSUMIDOR, MERCADORIA, DECORRÊNCIA, NECESSIDADE, DILAÇÃO PROBATÓRIA.

#### **Referência Legislativa**

LEG: FED LEI: 008137 ANO 1990

ART: 00002 INC: 00001

#### **Doutrina**

OBRA: CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA, BRASILIA JURÍDICA, 1999, PG. 65

AUTOR: JUAREZ ALVES PAULINO

### **JURISPRUDÊNCIA – STJ**

#### **Acórdão**

**RESP 19859 / MG; RECURSO ESPECIAL**

**1992/0005777-2**

#### **Fonte**

DJ DATA: 15/05/1995 PG: 13386

#### **Relator**

Min. HÉLIO MOSIMANN (1093)

#### **Ementa**

RECURSO ESPECIAL. CONTRARIEDADE A DISPOSITIVOS DE LEI TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. IMPROCEDÊNCIA. SUBFATURAMENTO DE VENDAS. MATERIA PROBATORIA. NÃO CONHECIMENTO.

BASEANDO-SE A DECISÃO NA PROVA PRODUZIDA EM RELAÇÃO A EXISTÊNCIA OU NÃO DE FINANCIAMENTO, DO QUE RESULTOU EM CASO NEGATIVO, O ALEGADO SUBFATURAMENTO, A ADMISSÃO OU RECURSO ESPECIAL DEPENDERIA DO REEXAME DAS MESMAS PROVAS, VEDADO PELA SUMULA N.º 07 DESTES SUPERIOR TRIBUNAL.

#### **Data da Decisão**

17/04/1995

#### **Órgão Julgador**

T2 – SEGUNDA TURMA

#### **Decisão**

POR VOTAÇÃO UNÂNIME, NÃO CONHECER RECURSO.

#### **RESUMO ESTRUTURADO**

IMPOSSIBILIDADE, REEXAME, PROVA, EXISTÊNCIA, FINANCIAMENTO, RECURSO ESPECIAL, EXECUÇÃO FISCAL, EMBARGOS DO DEVEDOR, IRREGULARIDADE, FATURAMENTO, VENDA ( MARIA AMELIA )

#### **Referência Legislativa**

LEG: FED SUM: 000007 ANO \*\*\*(STJ)

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES – MINISTÉRIO DA FAZENDA**

**NÚMERO DO RECURSO: 119951**

**CÂMARA: TERCEIRA CÂMARA**

**Número do Processo: 10283.006043/97 – 48**

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: SUBFATURAMENTO

Recorrida/Interessado: DRJ – MANAUS/AM

Data da Sessão: 15/09/1999 09:00:00

Relator: Manoel D'Assunção Ferreira Gomes

Decisão: Acórdão 303-29163

Resultado: DPU – DADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso

Ementa: SUBFATURAMENTO – A ocorrência de subfaturamento não pode ser presumida; há de estar o fato satisfatória e concretamente comprovada no processo, por meio de elementos hábeis e idôneos, o que não ocorreu nos autos do presente processo. Não comprovada a alegação que a autuada/importadora e a exportadora fossem jurídica legalmente vinculadas. Portanto, preenchidos os requisitos, deve ser adotado com método de valoração o primeiro ou seja, do valor da transação. Os “descontos incondicionais” são elementos de determinação de valor da transação, decorrentes da política interna daqueles que transacionam e como tais não devem constar na fatura comercial.

Recurso voluntário provido.

**Processo n: DRT/SP – 294/85**

**DATA DA SESSÃO: 11/02/87**

**CÂMARA: 1ª Câmara**

Recurso: Provido

Relator: Waldemar Dos Santos

Publicado no Boletim TIT n.º 242., em 22/04/89

**RESUMO:**

LEVANTAMENTO FISCAL – Efetuado em estabelecimento de marcenaria, que produz mercadorias e presta serviços – incorreto arbitramento de lucro bruto, sem elementos a sustentá-lo – Acusação improcedente – Recurso Provido – Decisão Unânime.

**RESUMO DO VOTO:**

A contribuinte alega, e a fiscalização não contesta, que pratica duas atividades paralelas: a) produz mercadorias; b) presta serviços; ambas no ramo de marcenaria. Não é de boa técnica se considerar todas as despesas, ou custos operacionais, como se fossem decorrentes de uma ou de outra atividade isoladamente. Se a empresa não possui contabilidade de custos própria, para cada atividade ( e a isto não está obrigada), cabe a cada uma das Fazendas, Estadual e Municipal, pelos meios que lhes são oferecidos pela Contribuinte, apurar os custos gastos para se obter a receita sob cujo campo de incidência é de sua competência. Se a ora recorrente viesse a sofrer uma fiscalização por parte do Fisco Municipal, e entendesse este de aplicar o mesmo critério aqui adotado pelo Fisco Estadual, ainda que não tivesse praticado qualquer sonegação, estaria sujeita, também, a ser novamente penalizada, ainda com uma diferença tributável maior, se adotado o percentual acima dos 10% aqui admitidos. O lucro apresentado pela recorrente, englobadas as duas atividades, é realmente insignificante, ao redor de 3% a grosso modo, mas isto, por si só, não dá a qualquer dos Fiscos, Estadual ou Municipal, ao seu bel prazer, o direito de eleger um percentual que lhe pareça razoável, sem qualquer outro elemento, obtido no exame dos documentos de Contabilidade, sejam eles oficiais ou não, a sustentá-lo.



b) Jurisprudências dos Estados:

b.1- Estado de Minas Gerais

**Acórdão do Estado de Minas Gerais :**

**ICMS - PROMOÇÃO. VENDA COM PREÇO ABAIXO DO CUSTO. RECOLHIMENTO DO TRIBUTO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA REGRA LEGAL.**

ICMS - Operações de venda promocional - Descontos - Preço abaixo do custo - Recolhimento do tributo - Regra legal - Pode o comerciante fazer quantos descontos entender, e fazer as suas vendas por preço abaixo do custo, mas o recolhimento do tributo aí incidente não o acompanha, devendo ser, no mínimo, igual ao preço de custo, em observância à regra legal para o creditamento de ICMS nas operações de venda promocional. ( TJ / MG - Ap. Cível n. 14.034- 3- Comarca de Barbacena - Ac. unân. - 3<sup>a</sup> Cám. Cív. - Rel: Des. Ayrton Maia - Fonte : DJMG II, 24.05.94, pág. 01).

NOTA : Extraímos do voto do relator, Des. Ayrton Maia, a seguinte lição : “ O artigo 26 do RICMS vigente a época deixava claro que ‘ em qualquer hipótese, o valor tributável não poderá ser inferior ao custo da mercadoria’. Ora não se trata, como sugere a apelante, de impedir que o comerciante faça promoções, mesmo a título publicitário, direito que realmente tem. Poderá ele fazer quantos descontos entender, mas observando, em face do Fisco, a regra legal para o creditamento do ICMS nas operações de venda promocional. Ou seja : vendendo a preço abaixo do custo, se isso for de seu interesse, mas observando o devido valor tributável nessas vendas, que não pode ser inferior ao valor do custo. Em suma, a venda pode ser por preço inferior, mas o recolhimento do tributo aí incidente não o acompanha, devendo ser, no mínimo, igual ao preço de custo” .

b.2- Estado do Paraná

**ACORDAO CCRF/PR N. 0554/97 2A.CAMARA DOE(P): 5087 - 12/09/97  
PROTOCOLO.: 01.6053365-2 DT.LAVRAT: 01/04/95 DATA JULG.: 05/05/97  
AUTUADO....:**

**VALORES EXIGIDOS - IMPOSTO: R\$**

**MULTA.: R\$**

**JUROS.: R\$**

**SUMULA ICMS - FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO NA FORMA E PRAZO LEGAL.**

**SERVICOS DE TRANSPORTE.**

O SERVICO PRATICADO PELA RECORRENTE CONSTITUI-SE NO TRANSPORTE DE UM LOCAL PARA OUTRO DE OBJETOS DE QUAL-QUER NATUREZA. INCLUI-SE, PORTANTO, TODA A OPERACAO DE-SENVOLVIDA PARA EXECUTA-LO. ASSIM, NAO PROCEDE A SEPA-RACAO DOS SERVICOS REFERENTES A EMBALAGENS, ICAMENTOS, CARGAS E DESCARGAS, PARA OFERTA-LOS A TRIBUTACAO MUNICIPAL. PORTANTO, TODOS OS CUSTOS ALUSIVOS A EXECUCAO DESSES SERVICOS INTEGRAM A BASE IMPONIVEL DO IMPOSTO ESTADUAL, SEGUNDO O ART. 7., VI, LEI 8933/89, VIGENTE A EPOCA DOS FATOS.

**PRELIMINAR DE NULIDADE DE DECISAO INVOCADA PELO SUJEITO**

**PASSIVO NAO ACOLHIDA POR UNANIMIDADE.**

**RECURSO ORDINARIO CONHECIDO E IMPROVIDO POR UNANIMIDADE.**

**ACORDAO CCRF/PR N. 0561/93 2A.CAMARA DOE(P): 4124 - 25/10/93  
PROTOCOLO.: 14.3716577-3 DT.LAVRAT: 23/07/91 DATA JULG.: 16/08/93**

AUTUADO.....:

VALORES EXIGIDOS - IMPOSTO: CR\$

MULTA...: CR\$

JUROS...: CR\$

**SUMULA ICMS - NAO INCLUSAO DO VALOR DA MAO-DE-OBRA NA BASE DE**

**CALCULO DO TRIBUTO.**

**NO CASO DAS SAIDAS DAS CARROCERIAS FABRICADAS PELO SUJEITO PASSIVO E DEVIDO O IMPOSTO SOBRE O TOTAL DOS CUSTOS DE PRODUCAO, INCLUSIVE O MONTANTE PAGO A TITULO DE MAO-DE-OBRA.**

**RECURSO ORDINARIO NAO PROVIDO POR UNANIMIDADE.**

**ACORDAO CCRF/PR N. 0631/92 2A.CAMARA DOE(P): 3906 - 09/12/92**

**PROTOCOLO.: 06.3648733-3 DT.LAVRAT: 27/10/89 DATA JULG.: 03/07/92**

AUTUADO.....:

VALORES EXIGIDOS - IMPOSTO: NCZ\$

MULTA...: NCZ\$

JUROS...: NCZ\$

**SUMULA ICMS - BASE DE CALCULO - SUBFATURAMENTO.**

**QUANDO O CONTRIBUINTE PRATICA SISTEMATICAMENTE PRECOS DE VENDA MUITO INFERIORES A SOMA DE SEUS CUSTOS, DEVE APRESENTAR EXPLICACAO RAZOAVEL PARA O COMPORTAMENTO, SOB PENA DE SE CONCLUIR PELA UTILIZACAO ILEGITIMA DE BASE DE CALCULO INFERIOR AO VALOR DA OPERACAO.**

**RECURSO ORDINARIO NAO PROVIDO.**

**DECISAO UNANIME.**

**ACORDAO CCRF/PR N. 0124/99 2A.CAMARA DOE(P): 5548 - 29/07/99**

**PROTOCOLO.: 01.6121216-7 DT.LAVRAT: 04/09/97 DATA JULG.: 22/02/99**

AUTUADO.....:

VALORES EXIGIDOS - IMPOSTO: R\$

MULTA...: R\$

JUROS...: R\$

**SUMULA ICMS - SAIDAS SEM DOCUMENTACAO FISCAL.**

**CORRETO PRESSUPOR SAIDAS SEM EMISSAO DE NOTAS FISCAIS**

**QUANDO COMPARA VALORES DECLARADOS NA GIA-ICMS COM OS DAS "PLANILHAS DE CUSTOS" RETIRADAS DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS APREENDIDOS NO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE, MORMENTE QUANDO HA RELACAO COM OS DOCUMENTOS OFICIAIS.**

**RECURSO VOLUNTARIO NAO PROVIDO POR DESEMPATE.**

**ACORDAO CCRF/PR N. 0680/99 2A.CAMARA DOE(P): 5634 - 07/12/99**

**PROTOCOLO.: 04.6130240-9 DT.LAVRAT: 23/12/97 DATA JULG.: 09/08/99**

AUTUADO.....:

**SUMULA ICMS - TRANSFERENCIA. OPERACAO INTERESTADUAL. ESTABELECIMENTO PERTENCENTE AO MESMO TITULAR.**

**1 - CONFIRMA-SE A DECISAO QUE FEZ A ADEQUACAO DA PENALIDADE.**

**2 - CARACTERIZA-SE SUPER - VALORIZACAO O LEVANTAMENTO FISCAL QUE AGREGA OUTROS CUSTOS ALEM DAQUELES MENCIONA-DOS NO ART.**

13, PAR. 4., INC. II, DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96.

PRELIMINARES DE CERCEAMENTO DE DEFESA, DESCRICAO  
OBSCURA DA INFRACAO E FALTA DO DISPOSITIVO LEGAL  
INFRINGINDO, REJEITADAS SEM DIVERGENCIAS.

RECURSO DE OFICIO E VOLUNTARIO CONHECIDOS, NEGADO PROVIMENTO  
AO PRIMEIRO E PROVIDO O SEGUNDO. AMBOS A UNANI-MIDADE.

**Acórdão.....: 340/2001 PLENO**

**P.A.F.....: 6121216-7**

Recorrente.....:

Recorrido.....: Fazenda Pública Estadual

Relator(a).....: Paulo R. Stöberl

Vogal Designado.: Flávio J. Deffert

Repres-SEFA.....: Maristela Deggerone

Data Publicação.: 22/05/2002

Data Circulação.: 28/05/2002

Num. D.O.E.....: 6235

Valores Exigidos: Imposto R\$

Multa R\$

Juros R\$

**ICMS - PRESUNCAO DE SAIDAS SEM EMISSAO DE NOTAS FISCAIS.**

**CORRETA A PRESUNCAO FISCAL, “DE RECEITAS NAO LEVADAS A  
TRIBUTACAO” POIS NOS REGISTROS ELETRONICOS DO SUJEITO PASSIVO,  
CONSTAVAM DISPENDIOS AUSENTES DA ESCRITURACAO MERCANTIL  
REGULAR. TAIS VALORES DE DISPENDIOS ESTAO EXPRESSOS NA “PLANILHA  
DE CUSTOS” (DESPESAS), AS QUAIS, SEGUNDO A INICIAL, FORAM  
“COPIADOS DOS ARQUIVOS MAGNE-TICOS DO MESMO”.**

**CORRETA A BASE DE CALCULO UTILIZADA PELO FISCO, AO REDUZI-LA  
PARA 70% POIS ESTA CONSOANTE COM A LEGISLACAO, UMA VEZ QUE O  
SUJEITO PASSIVO SE TRATA DE RESTAURANTE OU SIMILAR.**

**RECURSO DE RECONSIDERACAO DO SUJEITO PASSIVO NAO PROVIDO POR  
MAIORIA.**

**ACORDAO CCRF/PR N. 0095/91 1A.CAMARA DOE(P): 3503 - 02/05/91**

**PROTOCOLO...: 06.3648729-5 DT.LAVRAT: 27/10/89 DATA JULG.: 04/02/91**

**AUTUADO....:**

**VALORES EXIGIDOS - IMPOSTO: NCZ\$**

**MULTA...: NCZ\$**

**JUROS...: NCZ\$**

**SUMULA ICM - VENDAS DE MERCADORIAS COM VALORES INFERIORES AO  
CUSTODE AQUISICAO.**

**NAO TENDO O CONTRIBUINTE PRODUZIDO PROVAS OU  
APRESENTADO ARQUUMENTOS LOGICOS CAPAZES DE INFIRMAR O  
LANCAMENTO TRIBUTARIO,MANTEM-SE A AUTUACAO PELOS SEUS  
PROPRIOS FUNDAMENTOS.**

**RECURSO VOLUNTARIO IMPROVIDO POR UNANIMIDADE.**

**ACORDAO CCRF/PR N. 0397/91 2A.CAMARA DOE(P): 3600 - 17/09/91**

**PROTOCOLO...: 06.3648732-5 DT.LAVRAT: 27/10/89 DATA JULG.: 05/06/91**

AUTUADO....:  
 VALORES EXIGIDOS - IMPOSTO: NCZ\$  
     MULTA...: NCZ\$  
     JUROS...: NCZ\$

**SUMULA ICM - SUBFATURAMENTO.**  
 A SISTEMATICA VENDA DE MERCADORIAS POR VALOR INFERIOR AO CUSTO DE AQUISICAO,AUTORIZA O FISCO EXIGIR O IMPOSTO SOBRE A DIFERENCA E APLICAR A MULTA PREVISTA NO ARTIGO 54,PARAGRAFO 1., ITEM 7,DA LEI 6364/72.  
 RECURSO VOLUNTARIO NAO PROVIDO POR MAIORIA.

**ACORDAO CCRF/PR N. 0741/95 3A.CAMARA DOE(P): 4693 - 09/02/96**  
**PROTOCOLO...: 11.6015656-5 DT.LAVRAT: 03/03/94 DATA JULG.: 08/11/95**  
 AUTUADO....:  
 VALORES EXIGIDOS - IMPOSTO: CR\$  
     MULTA...: CR\$  
     JUROS...: CR\$

**SUMULA ICMS - CONSIGNACAO EM DOCUMENTO FISCAL DE VALOR INFERIOR AO EFETIVAMENTE PRATICADO.**  
 MEDIDA FISCAL CONSISTENTE, UMA VEZ NAO LOGRANDO O SUJEITO PASSIVO TRAZER AOS AUTOS ARGUMENTOS CAPAZES DE DERRUIR O FEITO, QUE TEVE COMO BASE A PRATICA DE PRECO INFERIOR AO CUSTO E SIGNIFICATIVAMENTE ABAIXO DO DE MERCADO.  
 RECURSO VOLUNTARIO CONHECIDO E NAO PROVIDO POR DESEMPATE.

**ACORDAO CCRF/PR N. 0130/98 1A.CAMARA DOE(P): 5241 - 04/05/98**  
**PROTOCOLO...: 01.7044821-1 DT.LAVRAT: 09/10/94 DATA JULG.: 23/03/98**  
 AUTUADO....:  
 VALORES EXIGIDOS - IMPOSTO: R\$  
     MULTA...: R\$  
     JUROS...: R\$

**SUMULA ICMS - CONSIGNACAO EM DOCUMENTOS FISCAIS DE VALORES INFERIORES AOS DAS OPERACOES.**  
 COMPROVADO QUE OS PRECOS PRATICADOS PELO SUJEITO PASSIVO NAS VENDAS QUESTIONADAS ERAM, EM MUITO, MENORES DO QUE AQUELES OBSERVADOS A EPOCA PELO MESMO E POR OUTROS CONTRIBUINTES, PREVALECE A EXIGENCIA, APENAS COM A MULTA ADEQUADA AOS TERMOS DA LEI N. 11580/96.  
 ALEM DO MAIS, O CUSTO DAS AQUISICOES SE EQUIPARAVAM AO VALOR DAS VENDAS,ACARRETANDO PREJUIZOS NA COMERCIALIZACAO DA MERCADORIA.  
 RECURSO ORDINARIO NAO PROVIDO POR UNANIMIDADE.

**ACORDAO CCRF/PR N. 0034/99 1A.CAMARA DOE(P): 5466 - 31/03/99**  
**PROTOCOLO...: 05.6109478-4 DT.LAVRAT: 03/04/97 DATA JULG.: 21/01/99**  
 AUTUADO....:  
 VALORES EXIGIDOS - IMPOSTO: R\$

MULTA.: R\$

JUROS.: R\$

**SUMULA ICMS - DEIXAR DE PAGAR O IMPOSTO, EM PARTE, NA FORMA E PRAZOS**

**PREVISTOS NA LEGISLACAO. BASE DE CALCULO. TRANSFERENCIA DE MERCADORIAS EM OPERACOES INTERESTADUAIS. ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. ERVA MATE CANCHEADA.**

**I - NA SAIDA DE MERCADORIA DE ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL, PARA OUTRO, LOCALIZADO EM ESTADO DIVERSO, PERTENCENTE AO MESMO TITULAR, A BASE DE CALCULO E O CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA, ASSIM ENTENDIDAS A SOMA DO CUSTO DA MATERIA PRIMA, MATERIAL SECUNDA-RIO, MAO DE OBRA E ACONDICIONAMENTO, "EX VI LEGIS" ART. 12, II., LEI 8933/89, MANDAMENTO QUE DEIXOU DE SER OBSERVADO PELO AUTUADO.**

**II- INACEITAVEIS OS ARGUMENTOS DE QUE O FISCO TOMOU OUTROS VALORES PARA COMPOR A BASE DE CALCULO DA EXIGENCIA, PORQUE INFORMADOS PELO CONTRIBUINTE NA DECLARACAO FISCO-CONTABIL E, APOS, JA EM FASE DE JULGAMENTO, INTIMADO, NAO DEMONSTROU O CUSTO DE PRODUCAO CONFORME O DISPOSTO NA LEGISLACAO.**

### 3. METODOLOGIA

A prática da ciência é uma maneira de explorar o mundo social. Os motivos que nos conduzem a esta prática podem ser o desejo de prever corretamente como as pessoas e nações se comportarão, objetivando antever o futuro; ou, para entender como o mundo social funciona descobrindo as suas conexões causais; e ainda, para aprender como controlar eventos. Seja qual for o motivo, quanto à atitude do pesquisador, de acordo com RICHARDSON (1999, p. 34), “a maioria das pessoas que aceitam a relevância da pesquisa está de acordo com a necessidade de desenvolver uma atitude de autocritica em relação às próprias pesquisas”, ou seja, toda afirmação deve ser examinada no que tange a sua veracidade ou falsidade e também como se pode medi-la.

Para o mesmo autor, método em pesquisa, refere-se à escolha de procedimentos sistemáticos para a descrição e explicação de fenômenos. O método científico consiste em delimitar um problema, realizar observações e interpreta-las com base nas relações encontradas, fundamentando-se se possível, nas teorias existentes. Há dois métodos para realizar pesquisa científica: o quantitativo e o qualitativo. Eles diferem tanto na sistemática, quanto na forma de abordagem do problema.

Adotando Triviños, na pesquisa quantitativa:

O primeiro passo está na escolha do problema que reúna uma série de condições, entre elas a originalidade; após a delimitação e justificativa, inicia-se a fase de revisão da literatura; em seguida formulam-se as hipóteses e/ou as questões de pesquisa e as perguntas norteadoras para depois definir operacionalmente as variáveis. Na sequência elabora-se o planejamento da coleta dos dados (instrumentos como questionários, entrevistas e outros); para finalmente efetuar a análise dos dados (TRIVIÑOS, 1987, p. 52).

Na pesquisa qualitativa, segundo o autor, não há uma sequência rígida de etapas, apesar de seguir o mesmo roteiro: escolha de um assunto ou problema e

coleta e análise das informações, que não seguem um padrão estanque mas sim um movimento dinâmico no qual tudo pode ser revisto no decorrer dos trabalhos. Além disso, na pesquisa qualitativa, existe pouco empenho por definir operacionalmente as variáveis, elas são apenas descritas. A pesquisa qualitativa pode usar recursos aleatórios para fixar amostra, na busca de uma representatividade maior dos sujeitos que participarão do estudo. O autor ressalta ainda que, o pesquisador orientado pelo enfoque qualitativo tem ampla liberdade teórico-metodológica para realizar seu estudo, sem exceder os limites das condições exigidas por um trabalho científico.

De acordo com VERGARA (1998, p. 39), "...a pesquisa pode ser classificada quanto aos fins e aos meios. Quanto aos fins, uma pesquisa pode ser: exploratória, descritiva, explicativa, metodológica, aplicada, ou intervencionista e quanto aos meios de investigação pode ser: pesquisa de campo, de laboratório, telematizada, documental, bibliográfica, experimental, *ex post facto*, participante, pesquisa ação, ou estudo de caso, explica ainda, a autora que a seleção de um tipo não exclui outro."

Para LAKATOS : toda pesquisa implica no levantamento de dados de variadas fontes. Quaisquer que sejam os métodos ou técnicas empregadas a obtenção dos dados pode se dar de acordo com dois processos: a documentação direta e a indireta. A primeira constitui-se, no levantamento de dados no próprio local onde os fenômenos ocorrem. Estes dados podem ser conseguidos de duas maneiras: através da pesquisa de campo ou, da pesquisa de laboratório. Ambas se utilizam de técnicas de observação direta intensiva (observação e entrevista) e de observação direta extensiva (questionário, formulário, medidas de opinião e atitudes técnicas mercadológicas). (LAKATOS, 1992, p. 28).

A segunda serve-se fontes de dados coletados por outras pessoas, podendo constituir-se de material já elaborado ou não. Dessa forma, divide-se em pesquisa documental (ou de fontes primárias) e pesquisa bibliográfica (ou de fontes secundárias).

Os documentos de fonte primária são aqueles de primeira mão, provenientes dos próprios órgãos que realizaram as observações. Englobam todos os materiais

ainda não elaborados, escritos ou não, que podem servir como fonte de informação para a pesquisa científica. Podem ser encontrados em arquivos públicos ou particulares, assim como em fontes estatísticas compiladas por órgãos oficiais e particulares. Incluem-se aqui como fontes não escritas: fotografias, gravações, imprensa falada, desejos, pinturas, etc.

Partindo-se dos pressupostos dos autores acima citados, o presente estudo possuirá como metodologia a de caráter bibliográfico e a de campo, conduzido pelo método científico indutivo, do qual se prevalecerá a pesquisa intervencionista, produzindo para tal, um modelo de sistema de custos baseado na indústria e de acordo com o âmbito legal do Direito Tributário e da legislação prevalente no Estado do Paraná, a fim de confrontar o custo de produção com o preço de venda, minimizando a prática do subfaturamento.

Cenário este, conhecido através da experiência profissional dos pesquisadores, com mais de oito anos na área da Receita Estadual, em conjunto com o material coletado bibliograficamente.



## 4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

O modelo proposto apresentado a seguir, foi montado como planilha do Excel à partir de um estudo de caso, em empresa representativa do setor de vestuário no âmbito da 11ª DRR, para servir de roteiro auxiliar ao levantamento por auditoria externa realizada pelo Fisco, aliando simplicidade e facilidade, no intuito de obter informações substanciadas e adequadas que reflitam fielmente a situação da empresa auditada referente aos custos de fabricação e de vendas dos produtos da empresa sob ação fiscal .

### 4.1. APRESENTAÇÃO DO MODELO DE APURAÇÃO DE CUSTOS PROPOSTO

O modelo proposto, anexo I, contém as seguintes planilhas :

- Entrada de Dados;
- Lançamento de Receitas e Despesas;
- Ficha Técnica;
- Aplicação de Mão de Obra Direta;
- Custo da Mão de Obra Direta; e
- Cálculo do Custo e do Preço de Venda.

Na planilha de entrada de dados, tem-se a caracterização da empresa, do produto, preço de venda atual, margem de lucro atual informada pela empresa, alíquotas de impostos suportadas pela empresa no regime em que se encontra, valores do imobilizado e correspondentes alíquotas de depreciação e informações relativas ao quadro de mão de obra direta e indireta, compreendendo quantidade total de funcionários, quantidade de funcionários na produção, valor da folha de pagamento dos funcionários diretos, descrição dos dias disponíveis, trabalhados e

não trabalhados e as alíquotas dos encargos sociais diretos suportados pela empresa.

Na planilha : Lançamento de Receitas e Despesas tem-se os campos próprios para lançamento das receitas e despesas ocorridas durante o exercício, mês à mês, sendo que as contas estão separadas por centro de receita ou de despesa. Também tem-se o cálculo automático de totais por conta e por mês e médias por conta e totais.

Na planilha : Ficha Técnica, tem-se relacionados todos os materiais e serviços de terceiros aplicados ao produto, com suas qualificações, unidades, valores unitários, valores totais por insumo e totais de materiais aplicados e de serviços de terceiros aplicados e total aplicado por produto.

Na planilha : Aplicação de Mão de Obra Direta, tem-se informações do produto referentes à serviços e/ou atividades, quantidade de pessoas envolvidas na mensuração, horários de início e término da mensuração, quantidade de tempo aplicado, quantidade de peças produzidas na mensuração e o cálculo automático do tempo aplicado por peça para cada serviço e/ou atividade, observações relevantes ao entendimento da forma de mensuração e finalmente tem-se o tempo total de produção por peça.

Na planilha : Custo da Mão de Obra Direta, tem-se o espelhamento dos dados informados relativos ao quadro de pessoal e os cálculos (automáticos) de disponibilidade de tempo por ano por funcionário, com total de horas e de minutos produtivos. Tem-se também o valor dos salários diretos totais e o cálculo do adicional de férias, do décimo-terceiro salário, dos encargos previdenciários, do FGTS. Fornecendo o valor total anual do custo por funcionário direto, sua média mensal, custo por hora e por minuto à disposição, o índice de funcionários diretos na

produção em relação à quantidade total de funcionários e o custo mensal total da mão de obra direta.

Na planilha : Cálculo do Custo e do Preço de Venda, tem-se a aglutinação sintética dos resultados e informações finais das planilhas anteriores, obtendo daí o cálculo da capacidade de produção e de faturamento do produto pela empresa auditada, o nível de ociosidade da mesma, o custo da mão de obra direta em valor e em percentual, o cálculo dos custos diretos aplicados, o cálculo do rateio dos CIF e despesas indiretas, considerando como base de rateio o faturamento realizado pela empresa e o preço de venda do produto praticado e informado pela empresa; o cálculo das despesas diretas variáveis e os valores referentes à depreciação do imobilizado.

Considerando a não possibilidade de aferimento da aplicação de mão de obra direta ao produto foram desenvolvidos os cálculos considerando o valor direto e/ou o índice de rateio da mão de obra direta aplicada e chegamos ao cálculo da margem atual de lucro que integra o preço de venda informado pela empresa e o cálculo do preço de venda que deveria ser praticado pela empresa, tomando-se por base a margem de lucro atual informada pela empresa ou por atribuição legal.

#### 4.2. ANÁLISE DO MODELO PROPOSTO

O modelo proposto não foi construído para fins gerenciais, embora sendo para isto possível sua aplicação com alguns ajustes, e sim para servir de roteiro auxiliar ao levantamento por auditoria externa realizada pelo Fisco, no intuito de apurar os custos de fabricação e de vendas dos produtos de empresa sob processo de fiscalização e/ou corroborar as planilhas apresentadas pela mesma.

Procurou-se então implementar um sistema que alie simplicidade e facilidade

de uso inclusive por Auditores que tenham mesmo um conhecimento específico superficial do tema em questão, fornecendo entretanto informações substanciadas, adequadas e que refletem fielmente a situação da empresa auditada, de forma coerente e dentro dos padrões e critérios amplamente aceitos pelos autores ( do assunto).

No modelo proposto encontram-se convergentes escolas de contabilidade de custos, como :

- Custo Padrão;
- Custos por Absorção;
- Etc.

Dada a possível dificuldade de a auditoria externa no tocante ao levantamento de dados nas empresas, haja visto o caráter de exigência do ICMS eventualmente não recolhido, optamos por construir um modelo, considerando haver ou não condições de se efetuar a medição da mão de obra direta, com os tempos gastos diretamente no processo de fabricação, de forma que, possível ou não tal quantificação, sejam os resultados adequados e fiéis à realidade encontrada e verificada, aplicando-se para tanto a alocação do valor específico ou do rateio do montante de despesas com este item específico.

No referido modelo, existem campos específicos para entrada de dados, que podem ser obtidos diretamente com a empresa e com os dados disponíveis no cadastro do Estado, sendo os cálculos resultantes da aplicação direta de fórmulas amplamente aceitas dentro da matéria proposta e apresentadas na seqüência.

Na planilha de lançamento de receitas e despesas, foram estas agrupadas por áreas e contemplam com a abrangência necessária aquelas que refletem a empresa

tida como referência e também parcela muito significativa do universo de empresas existentes em nosso Estado, tornando portanto o modelo proposto muito útil e adequado ao fim que se propõe.

Tem-se também que na ficha técnica, consegue-se alcançar todos os materiais diretos e também os serviços de terceiros alocados diretamente ao produto em tela, multiplicando-se a quantidade pelo custo unitário, obtendo daí o custo aplicado de materiais e de serviços de terceiros, com sub-totais e total.

A planilha de aplicação de mão de obra direta foi construída, considerando-se haver possibilidade de levantamento da mão de obra alocada na produção, considerando ainda peças produzidas e tempo de produção por peça, o que, sendo aplicado à um volume maior de peças produzidas, ao invés de unidades, consegue eliminar significativamente fatores indesejáveis diminuindo sensivelmente o desvio padrão e por fim proporcionando resultados senão reais, o mais próximo disto, considerando-se todas as variáveis possíveis.

Nesta planilha obtém-se como resultado o tempo total de produção por peça, que é resultado da soma dos tempos individuais referentes a cada tarefa e/ou atividade produtiva. O tempo individual por tarefa é obtido dividindo-se a quantidade de peças produzidas na etapa pelo tempo e pela quantidade de pessoas aplicadas na mesma.

Nos cálculos de mão de obra direta procurou-se evidenciar situações reais e freqüentes, embora relevadas em muitos casos, e que julgamos necessário para se evidenciar de forma razoável o custo real deste item, considerando o total de horas e minutos efetivamente produtivos, bem como seus reflexos mais diretos, incluídos aí os encargos.

Considerados como encargos os tempos não disponíveis como: repousos

semanais remunerados, férias, feriados (média anual) e faltas abonadas ( também média anual referência na empresa pesquisada como base neste trabalho), ajustados ao período anual.

Tendo-se apurado o número máximo de dias à disposição, calcula-se o total de horas produtivas, que é resultado da multiplicação do número de dias a disposição pelo número de horas diárias de trabalho.

O Custo da mão de obra em base anual é obtido com a somatória dos salários, do adicional de férias, do décimo-terceiro salário e dos encargos previdenciários e FGTS suportados exclusivamente pela empresa.

Os custos por hora e por minuto à disposição obtém-se da divisão do custo expresso em reais pelo número de horas ou minutos produtivos.

Na planilha de cálculo do custo, margem de lucro e preço de venda tem-se que:

a) Capacidade de Produção

Capacidade Produtiva - Peças/Mês = Total de minutos produtivos / Tempo gasto no processo

Faturamento Mensal - Base : Capacidade Produtiva = Total de peças/mês x Valor de venda atual

Nível de Ociosidade = faturamento mensal realizado / faturamento Mensal - base Capacidade Produtiva

Custo MOD p/ peça - Base : faturamento p/ Capacidade Produtiva com ajuste ociosidade = ( tempo gasto no processo (em minutos) x custo minutos à disposição) / nível ociosidade

$\text{Custo MOD p/ peça} - \text{Rateio} - \text{Base} : \text{Faturamento Realizado} = \text{custo MOD} / \text{faturamento realizado}$

b) Cálculo dos Custos Diretos

informações da planilha - Ficha Técnica

c) Cálculo do Rateio CIF e Despesas Indiretas

$\text{Despesas c/ Pessoal (-) Custo MOD} =$

$(=) \text{Despesa Total com Pessoal (-) custo mensal da MOD}$

$\text{Despesas c/ Pessoal (-) Custo MOD} + \text{Despesas Administrativas e Despesas Financeiras}$

$\text{CIF/peça} = (\text{CIF/faturamento}) \times \text{Preço de venda produto}$

$\text{Em \$} = \text{Base} = \text{capacidade produtiva} \times \text{Preço de Venda informado}$

$\text{Em \%} = \text{Total CIF} / \text{faturamento Realizado}$

d) Despesas Diretas Variáveis

Somatória das alíquotas das Comissões, Fretes sobre vendas e

$\text{Impostos (percentual alíquota do Simples Federal} + (((\text{percentual de débitos de ICMS} \times \text{Valor de Venda Atual}) - (\text{percentual de Créditos de ICMS} \times \text{Matérias Primas})) / 100) ),$

informadas na planilha de entrada de dados.

e) Alíquotas do Impostos

Informada na planilha de entrada de dados

f) Rateio dos Valores de Depreciação

Valor do Rateio por peça - Base faturamento Realizado =

(=) percentual total x valor de vda informado ;

(=) valor mensal / faturamento Realizado

Máquinas e equipamentos, Instalações, Prédios e Veículos

g) Cálculos da margem de lucro atual e do preço de venda sugerido, considerando margem de lucro estabelecida na legislação.

g.1) Cálculos efetuados tomando-se por base tempo total de produção por peça corretamente mensurado:

Margem Atual : (valor de venda atual - (total dos custos diretos + valor rateio (CIF/peça) + valor das Despesas Diretas e Variáveis)) / valor de venda atual

Valor de Venda Sugerido : (total custos diretos) / (1 - (% (CIF/peça) + percentual de Despesas Diretas e Variáveis + margem informada))

g.2) Cálculos efetuados tomando-se por base a impossibilidade de apuração e mensuração da mão de obra direta, alocando-se esta sob a forma de rateio:

Margem Atual : (valor de venda atual - (( custo materiais e serviços de terceiros) + (((%CIF/peça) + (percentual de Despesas Diretas e Variáveis) + (% custo MOD/pç)) x valor de venda atual))) / valor de venda atual

Valor de Venda Sugerido : (custo materiais e serviços de terceiros) / (1-((% custo MOD) + (percentual (CIF/peça) + (percentual de Despesas Diretas e Variáveis) + (margem lucro informada))



### 4.3. DISCUSSÃO DO MODELO PROPOSTO

Pretende-se aqui colocar em discussão o modelo proposto, considerando-se os modelos existentes em empresas do segmento analisado, junto a empresários e contadores, como forma de averiguar sua compatibilidade, seu alcance e confiabilidade na apuração de custos que reflitam a realidade da empresa auditada, considerando ainda as possíveis distorções e conceituando-o como uma ferramenta hábil para a correta quantificação dos tributos e sustentável confronto com as informações contábeis, de forma a embasar, quando necessário, as devidas ações e medidas fiscais.

#### 4.3.1. Sistema de Custos Estruturado na Empresa

Segundo levantamento efetuado junto a empresários e contadores, percebe-se que na maioria das empresas não existe um sistema de custo estruturado, por razões diversas como, dificuldade e complexidade de se estruturar um sistema, interesse em ocultar as despesas reais, escassez de profissionais, e eminente falta de confiabilidade nesses profissionais. O que se observa na maioria dos casos, é atribuição de custos de forma simplista, que não contempla os custos reais nas empresas, e no afã de se obter os resultados propostos, simplesmente e normalmente multiplica-se o valor das matérias primas por dois ou por três.

#### 4.3.2. Conhecimento de Todas as Despesas da Empresa

Não havendo um sistema estruturado de custos na empresa, observa-se claramente a ocorrência de situações como o desconhecimento de importantes itens de formação de custos, e no interesse de resguardar sigilo nas operações, embora conhecendo-os não os revela. Convencidos da sagacidade e sutileza, normalmente omitem ou aviltam dos contadores alguns de seus custos, informando-os apenas daqueles que devem obrigatoriamente ser contabilizados.

#### 4.3.3. Finalidades da Contabilidade para o Empresário

Para a maioria dos empresários a contabilidade é vista hoje somente como obrigação legal, para o cumprimento de obrigações tributárias e fiscais, considerando não haver na contabilidade qualquer contribuição para a empresa que não seja a de, além do cumprimento das obrigações legais, também como ferramenta para se diminuir o impacto da carga tributária, minorando desta forma seus custos e aumentando sua vantagem competitiva frente a outras empresas do ramo em que atua.

#### 4.3.4. Quantificação dos Custos Indiretos de Fabricação e Comercialização

A quantificação dos custos indiretos de fabricação e comercialização, embora peremptória, tem sido normalmente relegada, principalmente pelo desinteresse dos empresários em conhece-los, como também em função da complexidade em mensurá-los e alocá-los corretamente ao custo dos produtos sem um sistema estruturado de apuração de custos.

#### 4.3.5. Forma de Rateio mais Utilizada pelas Empresas

Dentro do sistema simplista, apresentado na exordial, adotado por parcela muito significativa das empresas, a forma de rateio de custos utilizada com maior frequência é a média ponderada, justamente por sua simplicidade de operacionalização.

#### 4.3.6. Modelo Proposto de Custos

Observa-se ainda, nas pesquisas efetuadas junto a empresários e contadores no âmbito da 11ª DRR, considerando o largo uso de computadores e planilhas de cálculo na atualidade, tem-se muito acessível a aplicação do modelo proposto de custos, em exegese, haja vista a facilidade de seu manuseio, a objetividade de sua estrutura e seu entendimento, o que o torna perfeitamente compatível com a realidade das micro, pequenas e até médias empresas, firmando-se importante

ferramenta no processo gerencial e contábil das empresas.

#### 4.3.7. Distorções significativas no modelo proposto

Quando a fonte das informações perde sua confiabilidade ou foge ao controle, qualquer que seja o resultado pode ser questionado, o que não ocorre quando há possibilidade em obter ou levantar essas informações de maneira que reflitam a realidade da empresa. Torna-se desse modo, a apuração dos custos através do modelo proposto, isento de quaisquer distorções que possam ser consideradas significativas, conceituando-o então uma ferramenta hábil para a correta quantificação dos tributos e sustentável confronto com as informações contábeis, de forma a embasar, quando necessário as devidas ações e medidas fiscais.

#### 4.3.8. Síntese

Tem-se então que a constatação da ausência, praticamente generalizada, de um sistema estruturado de custos nas empresas - do porte pesquisado, seja por deficiência ou quaisquer outros interesses gerenciais aliada ao deficiente conhecimento do empresário, torna-se inadequada sua visão do processo contábil vendo-o meramente como uma obrigação fiscal e contribuindo desde então, significativamente para a incorreta quantificação do imposto a ser recolhido pela empresa, provocando assim a evasão dos tributos devidos ao Estado.

Diante do exposto observa-se a pertinente aplicação do modelo de apuração de custos proposto primeiramente face a necessidade de se estabelecer controles ante a situação problematizadora verificada e quanto também à facilidade de entendimento e operacionalização, no sentido de diminuir ou até eliminar a discutida evasão, produzindo assim justiça na arrecadação dos tributos.

### 4.4. PROPOSTA DE TEXTO LEGAL

Posto isto sugere-se a alteração do texto legal, incutido no RICMS – Pr,

especificamente no capítulo referente à base de cálculo, como tem-se no anexo III.

*Observe-se no texto proposto, que o devido valor tributável nessas vendas não pode ser inferior ao valor do custo total do contribuinte. Em suma, a venda pode ser por preço inferior, mas o recolhimento do tributo aí incidente não o acompanha, devendo ser, no mínimo, igual ao preço de custo.*

*Com esta disposição legal pretende-se alcançar práticas hoje lesivas ao erário público e à correta livre concorrência, uma vez eliminada a possibilidade de evasão ou sonegação, desta forma, gerando ainda, sem aumento da carga tributária, os necessários recursos à manutenção equilibrada e responsável das atividades de competência do Estado.*

## **5. CONCLUSÕES**

Observa-se que existe um consenso na atual realidade de que a sonegação fiscal campeia o imenso espaço geo-industrial brasileiro. Tem-se ainda, a questão das informações contábeis e fiscais, que muitas vezes ficam à mercê da informalidade – que em anos anteriores atuava apenas no mercado da pirataria e falsificação de produtos, hoje está impregnada na grande parte das pequenas e médias empresas e que representa uma grande fatia do mercado nacional, já que não possuem todos aqueles controles a que estão obrigadas as demais empresas ou, são “toleradas” na maioria, através do argumento social: “ está trabalhando e não roubando” – ou ainda – “está gerando emprego, sustentando famílias” – o que provoca uma concorrência desleal com as outras que possuem despesas legais mais tributos.

Na visão do Estado, nota-se que a posição do mesmo é pragmática: enquanto houver a obrigação de pagar impostos, haverá aqueles que tentarão por todos os meios evitar esse pagamento, ou seja, sonegadores.

A difusão dos encargos fiscais por todos e não apenas por alguns membros da

coletividade, é essencial num regime equilibrado. Onde houver igualdade de condições deve haver igualdade de encargos fiscais, o que determina a generalidade ou universalidade do imposto. Dentro destes princípios da igualdade e da universalidade do imposto é que se opera regularmente a sua repercussão.

Nem sempre o contribuinte que a lei escolhe para responder pelo imposto é aquele que o paga. O imposto, em regra, incorpora-se aos serviços e às utilidades sobre que recai e, assim, vai repercutindo através das transações feitas.

Ora, como estas terminam no ato da utilização ou aquisição pelo consumidor, verifica-se ser este, em última análise, quem paga o imposto, tornando-se, por isso, diretamente interessado na regularidade da sua arrecadação.

Daí a oportunidade e alcance de uma das modalidades da campanha contra a sonegação dos impostos, isto é, do apelo feito pelas autoridades, ao povo em geral, para que ajude o governo a combater a sonegação. É que, do fiel cumprimento do dever fiscal por parte do vendedor ( empresa ), como da vigilância do comprador ( consumidor ), resultará a arrecadação mais perfeita, em benefício do erário e do próprio contribuinte, evitando, principalmente, uma exagerada elevação do custo de vida como reflexo do aumento também exagerado do tributo, conseqüente à deficiência da arrecadação.

Recaindo sobre um organismo vivo, mutável, evolutivo, como é qualquer sociedade juridicamente organizada, o sistema tributário, como é obvio, não pode ser imutável. Evolui com a própria sociedade a que se aplica. E como sem tributos não pode haver Estado, cumpre a este, para sua própria sobrevivência, lançar mão, periodicamente, do poder impositivo que lhe é assegurado pela Constituição.

O Exercício desse poder, inerente á soberania, depende dos resultados da arrecadação, uma vez que da arrecadação regular e suficiente dos tributos depende a continuidade da economia pública.

Assim, desde que os tributos já existentes possam produzir e realmente produzem, o necessário nos encargos do Estado, não precisará este, evidentemente, criar novos impostos nem aumentar os que já existem. Para que,

porém, os impostos já existentes produzam o que deles espera o Estado, é preciso evitar, por todas as formas, a sua evasão.

Dentro das formas possíveis para se evitar a evasão dos impostos tem-se a adequação regular e constante da legislação pertinente, de forma que alcance as práticas comerciais atuais com clareza e com competência, para que então se produza justiça fiscal, isto é, que os impostos alcancem situações semelhantes eqüitativamente/uniformemente ?.

No conflito de interesses, entre Estado e Contribuintes, a sociedade brasileira já tomou conhecimento – ainda que tardiamente e de forma parcial – da necessidade de combate à sonegação fiscal.

Os resultados do presente estudo, baseado no método científico indutivo de caráter bibliográfico pautado em conceitos dos mais renomados autores, embora, compreendendo a complexidade do tema “custos”, nos permitem inferir que a metodologia empregada sugere, com certeza, de que os objetivos iniciais deste trabalho foram plenamente atingidos, a razão em que o aporte teórico providenciado, em confronto com a pesquisa documental apresentada, tendo seus elementos(dados da empresa pesquisada) sido avaliados e validados através de um mapeamento de acordo com os termos legais, nos trazem a tona, a situação problematizadora: a sonegação de imposto pela prática do sub-faturamento.

Recomenda-se então, a adoção do modelo de apuração de custos, elaborado e que testado como pretendido alcança plenamente o fim a que se destina, fidedignamente, tanto das informações como na apuração, dentro das técnicas correlatas plenamente aceitas pelos mais renomados autores.

E ainda, a sua implementação legal, com alteração dos dispositivos legais pertinentes, a razão em que foram considerados os diplomas legais vigentes e aceitos, não produzindo qualquer afronta aos preceitos já existentes.

Invariavelmente, também se presta a corrigir distorções legais que hoje privilegiam aqueles que se servem da evasão e sonegação tributária como diferencial competitivo, e que, se implementada (a proposta), produzirá bons frutos

para o Estado e conseqüentemente aos cidadãos que o integram. Caracterizado como um poderoso instrumento de controle produtivo, um sistema de custo simples, que se encaixa perfeitamente e justamente àquelas empresas escusas do controle produtivo, amparado nos termos legais, trará tão logo em funcionamento, os recursos de que o Estado precisa, mas não os têm.

Nesse desiderato, é importante observar que há o convencimento do que se propõe, visto que entrevista efetuada junto a empresários do setor e contadores, em síntese, constatou-se ausência praticamente generalizada de um sistema – ainda que simples – de custo, em que pese a deficiência ou quaisquer outros interesses gerenciais, tais como: conhecimento superficial do empresário, negligência ou falta de visão do processo contábil, guerreada a uma equívoca idéia de “cumprimento da obrigação fiscal”. Observa-se que o resultado dessa pesquisa traz contornos nítidos de que o “*quantum*” apurado pelas empresas, não é nem de longe, “o *real*” devido ao Estado.

Conclui-se que, da forma como o trabalho trata o assunto, a metodologia empregada, as propostas indicadas reúnem as condições necessárias para ter sucesso por serem simples, justas, dentro dos ditames legais e principalmente de fácil operacionalização, garantindo ao Estado, como objetivo principal, um processo de planejamento, acompanhamento e implementação da arrecadação, funcionando como instrumento de controle e permitindo a adoção pela organização, de ações corretivas ( sanções ) sobre os desvios verificados no processo de trabalho.

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário** 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

FRANCISCO D'Auria. **Revisão e Perícia Contábil**. São Paulo: Ed. Nacional, 1962.

GAMA, Heleny Uccello; OLIVEIRA, Márcia Terezinha Jerônimo; SILVA, Odenor Aquino da; LIMA, Wanderley Peres de. **Programa Nacional de Educação Fiscal**. Sistema Tributário Nacional. Brasília: Ministério da Fazenda, 2002.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios de Administração Financeira**. 7ª Ed. São Paulo. Ed. Harbra, 1977.

HERRMANN JR., Frederico. **Custos Industriais** - Organização Administrativa e Contábil das Empresas Industriais. 7.ed., 2.tiragem, v.2, São Paulo: Atlas, 1974.

KOTLER, Philip. **Administração de Marketing**. 8ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 1998.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do Trabalho Científico**. São Paulo: Atlas, 1992.

LEONE, George S.G **Curso de Contabilidade de Custos** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MAGALHÃES, Antonio de Deus Farias; SOUZA, Clóvis de; FAVERO, Hamilton Luiz; LONARDONI, Mário. **Perícia Contábil**. São Paulo: Ed. Atlas, 1995.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. Inclui o ABC. 6.ª edição, São Paulo: Editora Atlas, 1998.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. Inclui o ABC. 8.ª edição, São Paulo: Editora Atlas, 2000.



MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Elisão e Evasão Fiscal**. *Revista dos Tribunais*, p. 30-41, ano 77, dezembro de 1988, Vol.638.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão Estratégica de Custos**. 3.tiragem - 1.ed. 1991, São Paulo: Atlas, 1993.

PELLIZARI, Deoni. **A Grande Farsa da tributação e da sonegação**. Petrópolis: Ed. Vozes Ltda., 1990.

PINHO, Benevides Diva; VASCONCELOS, Marco Antonio Sandoval (orgs). **Manual de Economia**. Equipe de Professores da USP. 2.<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

RESENDE, César Vieira de, e Outros. **Direito Tributário Aplicado**. 1.<sup>a</sup>. ed., Brasília: ESAF, 1984.

RICHARDSON, Roberto et al.. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

ROCHA, Wellington. **Custo de Mão de Obra e encargos sociais**. São Paulo: Centro de Estudos FIPECAFI/FEA/USP, 1992.

SANTOS, Joel José dos. **Formação de Preços e do Lucro**. 3.ed. revista e ampliada, São Paulo: Atlas, 1991.

SANTOS, Manoel Lourenço dos. **Direito Tributário**. 4.<sup>a</sup>. ed. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1970.

SANVINCENTE, Antonio Zaratto. **Administração financeira**. 3<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 1997.

TRIVIÑOS, A.N.S. **Introdução ao estudo em ciências sociais: o estudo qualitativo em educação**. São Paulo: Atlas, 1997.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisas em administração**. São Paulo: Atlas, 1997.

PEIXE, Blênio César Severo. **Uma Visão Panorâmica da Tributação no País**

**Chamado Brasil**. P.13, 2000 ( artigo ), **Revista Brasileira de Contabilidade**.

ROSIER, Camille. **A luta contra a fraude fiscal**. São Paulo, **Revista do Direito Administrativo**, 1995.

BRASÍLIA. Lei n.º. 5.172. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União: de 27 de Outubro de 1967.

BRASÍLIA. Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial da União n.º. 191-A: de 5 de Outubro de 1998.

CURITIBA. 11.580/96. Dispõe sobre o ICMS/PR. DOE: n.º 4885 de 14/11/1996.

CURITIBA. 5.141/2001. RICMS – Regulamento do ICMS/PR. DOE: 13/12/2001.

ALVES, Alberto Monteiro. **Teoria Geral da Tributação**. Jus Navigandi. Teresina, a.1, n. 5, Jan 1997, baixado em 07/08/2003 15:30hs. Disponível em <<http://www.jus.com.br/doutrina/texto.asp?d=1280>>.

## **7. ANEXOS**

## ANEXO I – Modelo de Apuração de Custos

## PLANILHA DE ENTRADA DE DADOS GERAIS

Utilizar como entrada de dados também as planilhas : cotação, lçto rec e desp e Fitcha Técnica

LANÇAR DADOS SOMENTE NOS CAMPOS EM AZUL

EMPRESA : TESTE LTDA.

Endereço :

Cidade :

UF :

CAD-ICMS :

EXERCÍCIO :

CNPJ :

TELEFONE :

PRODUTO : CALÇA TAC TEL

Valor de Venda Atual

Margem Atual s/ PV - Informada

### Alíquotas dos Impostos

Simplex-Federal

ICMS - Créditos

ICMS - Débitos

### Índices e Valores de Depreciação

Valores

Perc. Legais

Máquinas e Equipamentos

Instalações

Prédios

Veículos

### Informações do Quadro de Mão de Obra

Quantidade Total de Funcionários

Total de Salários do Pessoal Direto na Produção

Quantidade de Funcionários Diretos na Produção

Salário Base Mensal

#DIV/0!

Nº Dias / Ano

365

(-) Repousos Semanais Remunerados

(-) Férias

(-) Feriados

(-) Faltas Abonadas

Contribuições Previdenciárias

FGTS

PALNILHA DE RECEITAS E DESPESAS

EMPRESA :

ANO :

		CONTAS / MESES	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	MÉDIA
RECEITAS	1	Vendas													
	2	Rec. Financeiras													
	3	Outras Receitas													
	SUB - TOTAL		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
DESPESAS COM PESSOAL	1	Salários e Ordenados													
	2	Gratificações e Prêmios													
	3	Horas Extras													
	4	Vale Transporte													
	5	FGTS													
	6	INSS													
	7	EPI / Uniformes													
	8	Exames Periódicos													
	9	Contrib. Sindicais/Reversões													
	10	13º Salário													
	11	Férias e Adicional de Férias													
	12	Avisos e Rescisões													
	13	FGTS - Multas													
	14	Outras													
SUB - TOTAL			-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
DESPESAS ADMINISTRATIVAS	1	Água													
	2	Seguros													
	3	Energia Elétrica													
	4	Telefones													
	5	Aluguéis / IPTU													
	6	Retirada Pró-Labore													
	7	Honorários Contábeis / Advoc.													
	8	Materiais de Exp. e Consumo													
	9	Propaganda e Publicidade													
	10	Desp. de Viagens / Combustíveis													
	11	Manutenção de Veículos													
	12	INSS s/ Pró-Labore													
	13	Manutenção e Conservação													
	14	Outras Despesas ( ?? Perdas )													
SUB - TOTAL			-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
DESPESAS FINANCEIRAS	1	Juros pagos sobre atrasos													
	2	Juros pagos s/ empréstimos													
	3	Juros bancários													
	4	Multas													
	5	Tarifas bancárias													
	6	Outras Desp. Financeiras													
SUB - TOTAL			-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Produto :						
Obs.:				Código :		
Nº	Materiais Aplicados	Quant.	Unid.	Custo Unitário	Custo Aplicado	Prazo
1					-	
2					-	
3					-	
4					-	
5					-	
6					-	
7					-	
8					-	
9					-	
10					-	
11					-	
12					-	
13					-	
14					-	
15					-	
16					-	
17					-	
18					-	
19					-	
20					-	
Total dos Materiais					-	#DIV/0!
Nº	Serviços de Terceiros	Quant.	Unid.	Custo Unitário	Custo Aplicado	Prazo
1					-	
2					-	
3					-	
4					-	
5					-	
6					-	
7					-	
8					-	
9					-	
10					-	
Total dos Serviços de Terceiros					-	#DIV/0!
Total					-	

Produto : CALÇA TAC TEL

Serviços / Atividades	Quant. Pessoas	Hora Início	Hora Término	Tempo Aplicado	Peças Produzidas	Tempo p/ Peça	Observações
FECHAR GANCHO FRENTE						#DIV/0!	
FECHAR GANCHO TRAS.						#DIV/0!	
OV. BOCA BOLSO F						#DIV/0!	
OV. BOCA BOLSO T.						#DIV/0!	
FAZER BOCA BOLSO F						#DIV/0!	
FAZER VISTA FT.						#DIV/0!	
PREGAR BOLSO F.						#DIV/0!	
FAZER GANCHINHO						#DIV/0!	
FECAHR LAPELA						#DIV/0!	
PRESP. LAPELA						#DIV/0!	
PRESP. BOCA BOLSO TR.						#DIV/0!	
PREGAR BOLSO T.						#DIV/0!	
PREGAR LAPELA						#DIV/0!	
FECAHR LATERAL						#DIV/0!	
PRESP. LATERAL						#DIV/0!	
FECHAR ENTRE PERNA						#DIV/0!	
OV. BARRA						#DIV/0!	
FAZER BARRA						#DIV/0!	
PREPARA ELASTICO						#DIV/0!	
PRESP. ELASTICO						#DIV/0!	
PREGAR ELASTICO						#DIV/0!	
PRESP. ELASTICO CALÇA						#DIV/0!	
PREGAR ILHOS BOLSO						#DIV/0!	
ARREMATE						#DIV/0!	
REVISAR						#DIV/0!	
PASSAR						#DIV/0!	
EMBALAR						#DIV/0!	
TEMPO TOTAL DE PRODUÇÃO POR PEÇA :						#DIV/0!	



### Mão de Obra Direta - MOD

Relativa ao pessoal que trabalha diretamente sobre o produto, desde que seja possível a mensuração do tempo e a identificação do executor ou atribuída parcialmente.

#### Consideração de Encargos Sociais - Base Anual

Salário Base Mensal	#DIV/0!
Nº Dias / Ano	365
(-) Repousos Semanais Remunerados	-
(-) Férias	-
(-) Feriados	-
(-) Faltas Abonadas	-
(=) Nº máximo de dias à disposição	365,00
Horas por Dia : 44/5	8,80
Nº Máximo de Horas à disposição/Ano	3.212,00
Nº Máximo de Horas à disposição/Mês	267,67
Total de horas produtivas	-
Total de minutos produtivos	-

#### Custo da Mão de Obra - Anual

<b>Direto</b>	Salários		#DIV/0!
	Adicional de Férias		#DIV/0!
	13º Salário		#DIV/0!
	Sub - Total		#DIV/0!
<b>Encargos</b>	Previdenciárias	0%	#DIV/0!
	FGTS	0%	#DIV/0!
	Sub - Total		#DIV/0!
	<b>Total Anual p/ Funcionário</b>		<b>#DIV/0!</b>
	<b>Média Mensal</b>		<b>#DIV/0!</b>
	<b>Custo p/ Hora à Disposição</b>		<b>#DIV/0!</b>
	<b>Custo p/ Minuto à Disposição</b>		<b>#DIV/0!</b>
	Quantidade Total de Funcionários		-
	Quantidade de Funcionários Diretos na Produção		-
	Índice		#DIV/0!

Custo Mensal Total da Mão de Obra Direta (MOD) #DIV/0!

**Observações :** Todas as despesas eventuais foram consideradas para efeitos de cálculos como Despesas com Pessoal sendo rateadas na base escolhida.

CÁLCULO DOS CUSTOS DOS PRODUTOS E PREÇOS DE VENDA

PRODUTO : CALÇA TAC TEL

	c/ Valor MOD	c/ Rateio MOD
Valor de Venda Atual	-	-
Margem Atual s/ PV - Calculada	#DIV/0!	#DIV/0!
Valor de Venda - Sugerido	#DIV/0!	#DIV/0!
Margem Atual s/ PV - Informada		

CAPACIDADE DE PRODUÇÃO - Base : Mensal

Total de horas produtivas	-
Total de minutos produtivos	-
Tempo gasto no processo	#DIV/0!

Capacidade Produtiva - Peças/Mês	#DIV/0!
Faturamento Mensal - Base : Capacidade Produtiva	#DIV/0!
Faturamento Mensal - Realizado	-
Nível de Ociosidade	#DIV/0!

Custo MOD p/ peça - Base : Fatur. p/ Capac. Produtiva c/ ajuste ociosidade	#DIV/0!
Custo MOD p/ peça - Rateio - Base : Faturamento Realizado	#DIV/0!

Cálculo dos Custos Diretos

Matérias Primas	-
Serviços de Terceiros	-
Custo Material e Serviços de Terceiros Aplicado	-
MOD p/ peça	#DIV/0!
Total Custos Diretos	#DIV/0!

Cálculo do Rateio CIF

Despesas c/ Pessoal (-) Custo MOD	#DIV/0!
Despesas Administrativas	-
Despesas Financeiras	-
Total do CIF	#DIV/0!

Modo 1 de Rateio

CIF/peça =	#DIV/0!
CIF/peça =	#DIV/0!

Despesas Diretas Variáveis (?)

%

Comissões	-
Fretes s/ Vendas	-
Impostos	-
Total	-

Alíquotas dos Impostos

Simples-Federal  
ICMS - Créditos  
ICMS - Débitos

Rateio dos Valores de Depreciação

	Base = Mensal	% s/ Vdas Real
Máquinas e Equipamentos		#DIV/0!
Instalações		#DIV/0!
Prédios		#DIV/0!
Veículos		#DIV/0!
Total		#DIV/0!
Valor do Rateio por peça - Base Fatur. Realiz.		#DIV/0!

## ANEXO II - Simulação

## PLANILHA DE ENTRADA DE DADOS GERAIS

Utilizar como entrada de dados também as planilhas : cotação, lçto rec e desp e Fitcha Técnica

LANÇAR DADOS SOMENTE NOS CAMPOS EM AZUL

**EMPRESA :** TESTE LTDA.

**Endereço :** \_\_\_\_\_

**Cidade :** \_\_\_\_\_

**UF :** \_\_\_\_\_

**CAD-ICMS :** \_\_\_\_\_

**EXERCÍCIO :** \_\_\_\_\_

**CNPJ :** \_\_\_\_\_

**TELEFONE :** \_\_\_\_\_

**PRODUTO :** CALÇA TAC TEL

Valor de Venda Atual	16,00
Margem Atual s/ PV - Informada	23%

### Alíquotas dos Impostos

Simples-Federal	6,50%
ICMS - Créditos	12,00%
ICMS - Débitos	12,00%

### Índices e Valores de Depreciação

	Valores	Perc. Legais
Máquinas e Equipamentos	50.000,00	10,00%
Instalações	25.000,00	10,00%
Prédios	300.000,00	4,00%
Veículos	50.000,00	10,00%

### Informações do Quadro de Mão de Obra

Quantidade Total de Funcionários	25
Total de Salários do Pessoal Direto na Produção	7.200,00
Quantidade de Funcionários Diretos na Produção	20
Salário Base Mensal	360,00
Nº Dias / Ano	365
(-) Repousos Semanais Remunerados	96
(-) Férias	30
(-) Feriados	12
(-) Faltas Abonadas	12
Contribuições Previdenciárias	0%
FGTS	8%

PALNILHA DE RECEITAS E DESPESAS

EMPRESA : TESTE LTDA.

ANO :

		CONTAS / MESES	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	MÉDIA
RECEITA	S	1 Vendas													
		2 Rec. Financeiras													
		3 Outras Receitas	92.000,00	92.000,00	92.000,00	92.000,00	92.000,00	92.000,00	92.000,00	92.000,00	92.000,00	92.000,00	92.000,00	92.000,00	
		SUB - TOTAL	#####	#####	#####	#####	#####	#####	#####	#####	#####	#####	#####	#####	92.000,00
DESPESAS COM PESSOAL		1 Salários e Ordenados													
		2 Gratificações e Prêmios													
		3 Horas Extras													
		4 Vale Transporte													
		5 FGTS													
		6 INSS													
		7 EPI / Uniformes													
		8 Exames Periódicos													
		9 Contrib. Sindicais/Reversões													
		10 13º Salário													
		11 Férias e Adicional de Férias													
		12 Avisos e Rescisões													
		13 FGTS - Multas													
		14 Outras	15.000,00	15.000,00	15.000,00	15.000,00	15.000,00	15.000,00	15.000,00	15.000,00	15.000,00	15.000,00	15.000,00	15.000,00	
		SUB - TOTAL	#####	#####	#####	#####	#####	#####	#####	#####	#####	#####	#####	#####	15.000,00
DESPESAS ADMINISTRATIVAS		1 Água													
		2 Seguros													
		3 Energia Elétrica													
		4 Telefones													
		5 Aluguéis / IPTU													
		6 Retirada Pró-Labore													
		7 Honorários Contábeis / Advoc.													
		8 Materiais de Exp. e Consumo													
		9 Propaganda e Publicidade													
		10 Desp. de Viagens / Combustíveis													
		11 Manutenção de Veículos													
		12 INSS s/ Pró-Labore													
		13 Manutenção e Conservação													
		14 Outras Despesas ( ?? Perdas )	5.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00	
		SUB - TOTAL	#####	#####	#####	#####	#####	#####	#####	#####	#####	#####	#####	#####	5.000,00
DESPESAS FINANCEIRAS		1 Juros pagos sobre atrasos													
		2 Juros pagos s/ empréstimos													
		3 Juros bancários													
		4 Multas													
		5 Tarifas bancárias													
		6 Outras Desp. Financeiras	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00	
		SUB - TOTAL	#####	#####	#####	#####	#####	#####	#####	#####	#####	#####	#####	#####	1.500,00

<b>Produto :</b> CALÇA TAC TEL						
<b>Obs.:</b>					<b>Código :</b> 1	
Nº	Materiais Aplicados	Quant.	Unid.	Custo Unitário	Custo Aplicado	Prazo
1	TACTEL	0,71	KG	5,23	3,71	
2	TELA		KG	27,90	-	
3	BANDEIRINHA	1	PÇ	0,04	0,04	
4	AVIAMENTOS	0,09	MTS	2,00	0,18	
5	EMBALAGENS	1	PÇ	0,03	0,03	
6	TAG	1	PÇ	0,05	0,05	
7	ELÁSTICO	0,52	MTS	0,50	0,26	
8	ETIQUETAS DE COMP.	1	PÇ	0,02	0,02	
9	FITILHO	1		0,05	0,05	
10	ETIQ INTERNA	1	Unidade	0,09	0,09	
11	ALFINETE		Unidade	0,52	-	
12	BORDADO		1	0,35	-	
13	LAVADA			4,35	-	
14	ILHÓS	2	MT	0,05	0,10	
15	ENFORCADOR	1	0	0,15	0,15	
16	BOTAO	2	IN	0,08	0,16	
17	RABO DE RATO	0,69	5	0,17	0,12	
18	GALÃO		MTS	0,21	-	
19	GOLA		Unidade	0,30	-	
20					-	
<b>Total dos Materiais</b>					<b>4,95</b>	<b>-</b>
Nº	Serviços de Terceiros	Quant.	Unid.	Custo Unitário	Custo Aplicado	Prazo
1	LAVANDERIA	1	Pç	1,50	1,50	
2					-	
3					-	
4					-	
5					-	
6					-	
7					-	
8					-	
9					-	
10					-	
<b>Total dos Serviços de Terceiros</b>					<b>1,50</b>	<b>0</b>
<b>Total</b>					<b>6,45</b>	

Produto : CALÇA TAC TEL

Serviços / Atividades	Quant. Pessoas	Hora Início	Hora Término	Tempo Aplicado	Peças Produzidas	Tempo p/ Peça	Observações
FECHAR GANCHO FRENTE	1			2,32	5,00	0,46	
FECHAR GANCHO TRAS.	1			3,02	5,00	0,60	
OV. BOCA BOLSO F	1			0,51	5,00	0,10	
OV. BOCA BOLSO T.	1			0,40	5,00	0,08	
FAZER BOCA BOLSO F	1			8,03	5,00	1,61	
FAZER VISTA FT.	1			2,10	5,00	0,42	
PREGAR BOLSO F.	1			9,20	5,00	1,84	
FAZER GANCHINHO	1			5,51	5,00	1,10	
FECAHR LAPELA	1			0,58	5,00	0,12	
PRESP. LAPELA	1			2,18	5,00	0,44	
PRESP. BOCA BOLSO TR.	1			1,16	5,00	0,23	
PREGAR BOLSO T.	1			4,15	5,00	0,83	
PREGAR LAPELA	1			2,46	5,00	0,49	
FECAHR LATERAL	1			4,58	5,00	0,92	
PRESP. LATERAL	1			4,43	5,00	0,89	
FECHAR ENTRE PERNA	1			3,32	5,00	0,66	
OV. BARRA	1			1,16	5,00	0,23	
FAZER BARRA	1			4,08	5,00	0,82	
PREPARA ELASTICO	1			1,28	5,00	0,26	
PRESP. ELASTICO	1			3,37	5,00	0,67	
PREGAR ELASTICO	1			3,51	5,00	0,70	
PRESP. ELASTICO CALÇA	1			2,31	5,00	0,46	
PREGAR ILHOS BOLSO	1			3,36	5,00	0,67	
ARREIMATE	1			19,31	5,00	3,86	
REVISAR	1			4,10	5,00	0,82	
PASSAR	1			17,50	5,00	3,50	
EMBALAR	1			10,00	5,00	2,00	
TEMPO TOTAL DE PRODUÇÃO POR PEÇA :						24,79	

### Mão de Obra Direta - MOD

Relativa ao pessoal que trabalha diretamente sobre o produto, desde que seja possível a mensuração do tempo e a identificação do executor ou atribuída parcialmente.

#### Consideração de Encargos Sociais - Base Anual

Salário Base Mensal	360
Nº Dias / Ano	365
(-) Repousos Semanais Remunerados	96
(-) Férias	30
(-) Feriados	12
(-) Faltas Abonadas	12
(=) Nº máximo de dias à disposição	215,29
Horas por Dia : 44/5	8,80
Nº Máximo de Horas à disposição/Ano	1.894,51
Nº Máximo de Horas à disposição/Mês	157,88
Total de horas produtivas	3.158
Total de minutos produtivos	189.451

#### Custo da Mão de Obra - Anual

<b>Direto</b>	Salários	4.320,00
	Adicional de Férias	120,00
	13º Salário	360,00
	Sub - Total	4.800,00

<b>Encargos</b>	Previdenciárias	0%	-
	FGTS	8%	374,40
	Sub - Total		374,40

<b>Total Anual p/ Funcionário</b>	<b>5.174,40</b>
<b>Média Mensal</b>	<b>431,20</b>
<b>Custo p/ Hora à Disposição</b>	<b>2,73</b>
<b>Custo p/ Minuto à Disposição</b>	<b>0,05</b>

Quantidade Total de Funcionários	25
Quantidade de Funcionários Diretos na Produção	20
Índice	80,0%

Custo Mensal Total da Mão de Obra Direta (MOD)	8.624,00
--	----------

**Observações :** Todas as despesas eventuais foram consideradas para efeitos de cálculos como Despesas com Pessoal sendo rateadas na base escolhida.



## CÁLCULO DOS CUSTOS DOS PRODUTOS E PREÇOS DE VENDA

PRODUTO : CALÇA TAC TEL

	c/ Valor MOD	c/ Rateio MOD
Valor de Venda Atual	16,00	16,00
Margem Atual s/ PV - Calculada	18,5%	18,5%
Valor de Venda - Sugerido	18,52	19,22
Margem Atual s/ PV - Informada	23%	23%

### CAPACIDADE DE PRODUÇÃO - Base : Mensal

Total de horas produtivas	3.158
Total de minutos produtivos	189.451
Tempo gasto no processo	24,79

Capacidade Produtiva - Peças/Mês	7.643
Faturamento Mensal - Base : Capacidade Produtiva	122.295,77
Faturamento Mensal - Realizado	92.000,00
Nível de Ociosidade	24,8%

Custo MOD p/ peça - Base : Fatur. p/ Capac. Produtiva c/ ajuste ociosidade	1,50
Custo MOD p/ peça - Rateio - Base : Faturamento Realizado	9,4%

### Cálculo dos Custos Diretos

Matérias Primas	4,95
Serviços de Terceiros	1,50
<b>Custo Material e Serviços de Terceiros Aplicado</b>	<b>6,45</b>
MOD p/ peça	1,50
<b>Total Custos Diretos</b>	<b>7,95</b>

### Cálculo do Rateio CIF

Despesas c/ Pessoal (-) Custo MOD	6.376,00
Despesas Administrativas	5.000,00
Despesas Financeiras	1.500,00
<b>Total do CIF</b>	<b>12.876,00</b>

### Modo 1 de Rateio

CIF/peça =	2,24
CIF/peça =	14,0%

### Despesas Diretas Variáveis (?)

Comissões	8%	1,28
Frete s/ Vendas	2%	0,32
Impostos	8%	1,25
<b>Total</b>	<b>18%</b>	<b>2,85</b>

### Alíquotas dos Impostos

Simples-Federal	6,50%
ICMS - Créditos	12,00%
ICMS - Débitos	12,00%

### Rateio dos Valores de Depreciação

	Base = Mensal	% s/ Vdas Real
Máquinas e Equipamentos	416,67	0,45%
Instalações	208,33	0,23%
Prédios	1.000,00	1,09%
Veículos	416,67	0,45%
<b>Total</b>	<b>2.041,67</b>	<b>2,22%</b>
Valor do Rateio por peça - Base Fatur. Realiz.		0,36

### ANEXO III – Proposta de Texto Legal

## ANEXO III

### CAPÍTULO IV DOS ELEMENTOS QUANTIFICADORES SEÇÃO I DO CÁLCULO DO IMPOSTO DA BASE DE CÁLCULO

Art. 6º A base de cálculo do imposto é (art. 6º da Lei n. 11.580/96):

I - nas saídas de mercadorias previstas nos incisos I, III e IV do art. 5º, o valor da operação *desde que não inferior ao custo da mercadoria*;

II - na hipótese do inciso II do art. 5º, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 5º:

a) o valor da operação, na hipótese da alínea "a";

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea "b";

V - na hipótese do inciso IX do art. 5º, a soma das seguintes parcelas:

a) valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 7º;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer despesas aduaneiras;

VI - na hipótese do inciso X do art. 5º, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - na hipótese do inciso XI do art. 5º, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 5º, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 5º, o valor da prestação na unidade federada de origem.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto:

a) o montante do próprio imposto, inclusive na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle (Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001; art. 24, § 3º, e art. 146, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal);

b) o valor correspondente a:

1. seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição, assim entendidos os que estiverem subordinados a eventos futuros e incertos;

2. frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

§ 2º - *Quando o preço declarado pelo contribuinte for inferior ao de mercado, a base de cálculo do imposto poderá ser determinada em ato normativo da autoridade administrativa, estipulando-se aí como base de cálculo o Valor Tributável Mínimo.*

§ 3º Não integra a base de cálculo do imposto o montante:

a) do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos;

b) correspondente aos juros, multa e atualização monetária recebidos pelo contribuinte, a título de mora, por inadimplência de seu cliente, desde que calculados sobre o valor de saída da mercadoria ou serviço, e auferidos após a ocorrência do fato gerador do tributo;

c) do acréscimo financeiro cobrado nas vendas a prazo promovidas por estabelecimentos varejistas, para consumidor final, pessoa física, desde que:

1. haja a indicação no documento fiscal relativo à operação, dentre outros elementos, do preço a vista da mercadoria, do valor total da operação, do valor da entrada, se for o caso, do valor dos acréscimos financeiros excluídos da tributação e do valor e da data do vencimento de cada prestação;

2. o valor excluído não exceda o resultado da aplicação de taxa - que represente as praticadas pelo mercado financeiro - fixada mensalmente pela Secretaria de Estado da Fazenda, sobre o valor do preço a vista.

d) correspondente ao pedágio, na prestação de serviço de transporte rodoviário de cargas.

§ 4º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

§ 5º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outra unidade federada, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

a) o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

b) o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

c) tratando-se de mercadorias não industrializadas, o preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

#### **DO CÁLCULO DO IMPOSTO**

#### **DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO**

*Art. 7º. O valor tributável não poderá ser inferior:*

*I – Ao custo de aquisição ou de fabricação do produto, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação;*

*II – Como referência o Fisco adotará para cálculo e apuração dos custos de comercialização ou fabricação o modelo constante no anexo ?? deste regulamento.*

#### **§ 1º Arbitramento do Valor Tributável**

*I - Ressalvada a avaliação contraditória, decorrente de perícia, o Fisco poderá arbitrar o valor tributável ou qualquer dos seus elementos, quando forem omissos ou não merecerem fé os documentos expedidos pelas partes ou, tratando-se de operação a título gratuito, quando inexistir ou for de difícil apuração o valor previsto no art. anterior.*

*II - Havendo discordância em relação ao valor fixado, caberá ao contribuinte comprovar a exatidão do valor por ele declarado, que prevalecerá como base de cálculo.*

#### ANEXO IV – Questionário – Entrevista para Discussão do Modelo Proposto

## **QUESTÕES – Entrevista para Discussão do Modelo Proposto:**

NOME DO ENTREVISTADO:

CARGO:

TÊM ALGUMA RELAÇÃO DIRETA NA SOCIEDADE:

DATA DA ENTREVISTA:

- 1) Existe um sistema de custo estruturado na Empresa?
- 2) O contador tem conhecimento pleno de todas as despesas da Empresa?
- 3) Quais as finalidades da contabilidade para o empresário: só fiscal ou fiscal e gerencial?
- 4) O empresário conhece e tem quantificado todos os Custos Indiretos de Fabricação e Comercialização? Em especial os relativos à mão-de-obra e depreciação?
- 5) Qual a forma de rateio ( na formação dos custos ) mais utilizada pela(s) empresa(s) atualmente?
- 6) O modelo proposto é compatível com a estrutura das micro, pequenas e médias empresas?
- 7) Há possibilidade de distorções significativas com a realidade no modelo proposto?
- 8) Como o contador/empresário pode questionar o resultado obtido com o modelo proposto?